

CEDAM

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

DAL 1926

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI

COMITATO DI DIREZIONE

**M. BASILAVECCHIA
A. COMELLI
C. CONSOLO
G. CORASANITI
C. CORRADO OLIVA
S. DALLA BONTÀ
G. FRANSONI
A. GUIDARA
M. LOGOZZO**

**A. LOVISOLO
M. MARINELLI
G. MARINO
V. MASTROIACOVO
G. MELIS
S. M. MESSINA
F. RANDAZZO
L. SALVINI
D. STEVANATO**

CONDIRETTORI EMERITI

**A. AMATUCCI E. DE MITA P. FILIPPI F. GALLO
S. LA ROSA F. PICCIAREDDA**

**Maggio-Giugno
2025**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

REDAZIONE

Direttori e coordinatori della redazione: Caterina Corrado Oliva - Graziella Glendi - Antonio Lovisolo.

Capo redazione: Fabio Graziano.

Comitato di redazione: F. Bertocchi, L. Bianchi, M. Busico, F. Capello, D. Corrado, P. de' Capitani, F. Dian, F. Fassò, A. Giolo, R. Iaia, And. Lovisolo, F. Menti, M.G. Ortoleva, M. Pastorino, A. Piccardo, P. Piciocchi, M. Procopio, A. Quattrocchi, N. Raggi, M.V. Serranò, P. Stizza, R. Succio, S. Zagà, N. Zanotti.

Comitato dei revisori: R. Alfano, M. Allena, P. Boria, C. Buccico, L. Carpentieri, A. Chizzini, A. Contrino, D. Coppa, P. Coppola, R. Cordeiro Guerra, L. Del Federico, E. Della Valle, S. Donatelli, S. Fiorentino, A. Giovanardi, G. Girelli, M. Greggi, A. Lanzi, A.E. La Scala, A. Marcheselli, E. Marellò, M. Miccinesi, R. Miceli, M. Montanari, F. Moschetti, S. Muleo, S. Muscarà, A. Pace, R. Perrone Capano, F. Pistolesi, P. Pistone, G. Ragucci, G. Salanitro, F. Saponaro, R. Schiavolin, P. Selicato, M. Trivellin, A. Uricchio, S. Vinciguerra

Segretaria di redazione: Marila Muscolo.

Hanno collaborato nel 2025: M. Allena, S. Armella, R. Baboro, E.M. Bagarotto, A. Beraldo, G. Boletto, G. Bonifacio, A. Comelli, C. Corrado Oliva, G. Corasaniti, V. De Bonis, V. Delli Prisco, A. Elia, C. Farella, F. Fassò, A. Fazio, R. Geraci, F. Graziano, A. Guidara, A. Lovisolo, G. Marino, R. Maset, M. Mauro, G. Moschetti, M. Procopio, A. Quattrocchi, F. Randazzo, F. Rasi, A. Zuccarello

Tutto ciò che riguarda la Direzione e la redazione (dattiloscritti, libri per recensione - possibilmente in duplice esemplare - pubblicazioni periodiche in cambio) va indirizzato a Diritto e Pratica Tributaria, Via Bacigalupo, 4/15 - 16122 GENOVA (Tel. 010 - 8318871 Fax 010 - 812656) - E-mail: redazione@uckmar.com

È espressamente vietato ogni utilizzo dei contributi pubblicati in questa Rivista per l'addestramento di **processi di apprendimento automatico e intelligenza artificiale**, tra cui in particolare di IA generativa. In caso di violazione, l'editore si riserva il diritto di intraprendere le opportune azioni legali a tutela dei propri diritti. L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze.

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

Prof. Avv. Cesare Glendi, *Direttore responsabile*
Iscritto al n. 69 Registro Stampa Tribunale Perugia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Stampa: GECA s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)

INDICE DEL FASCICOLO N. 3/2025

DOTTRINA

GIOVANNI MOSCHETTI, <i>Dai valori europei dello Stato di Diritto, l'emergere non solo di "diritti" del contribuente, ma anche di correlati "doveri" dello Stato, indicativi di un'evoluzione in senso più paritario</i>	809
GIUSEPPE CORASANITI, <i>L'imposta sul consumo delle bevande edulcorate: struttura e profili di costituzionalità</i>	852
ROSA GERACI, <i>Il trattamento fiscale ai fini della Tari per gli enti centrali della Chiesa cattolica e per gli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede nella recente normativa e giurisprudenza nazionale</i>	868
VITTORIO DE BONIS, <i>Il "terraplattismo" e l'onere della prova nel processo tributario: i cento frisoni e la retorica Galileiana</i>	886
ROBERTO BABORO, <i>La distinzione tra crediti di imposta non spettanti e inesistenti dopo la riforma del sistema sanzionatorio tributario</i>	951
ADRIANO FAZIO, <i>La responsabilità sanzionatoria degli enti collettivi con personalità giuridica prima e dopo la riforma del sistema sanzionatorio tributario</i>	972
CATERINA CORRADO OLIVA, <i>La reiterazione degli avvisi di intimazione tra impugnazione facoltativa e consolidamento degli effetti</i>	992

DOCUMENTI

CESARE GLENDI, <i>T.U. versamenti e riscossione. Restano vertiginosi "buchi neri"</i>	1026

RUBRICHE

FABIO GRAZIANO – MASSIMO PROCOPIO, <i>Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale</i>	1029

NOTE A SENTENZA

RICCARDO MASET, <i>L'exasperato formalismo del giudizio in Cassazione e il suo complicato rapporto con il giusto processo nel sistema della convenzione europea dei diritti dell'uomo</i>	1035

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA N. 3/2025

ANDREA BERALDO, <i>La quantificazione del contributo unificato in ipotesi di omessa notifica di un atto presupposto fatta valere in sede di impugnazione dell'atto consequenziale</i>	1077
GAETANO BONIFACIO, <i>Estinzione del debito tributario e sequestro finalizzato alla confisca</i>	1089

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

ALESSIO ELIA, <i>L'accisa e le imposte di consumo (2019-2024) - Parte terza</i>	1107

* * *

INDICE CRONOLOGICO DELLA GIURISPRUDENZA

Corte europea dei diritti dell'uomo

sez. I, 23 maggio 2024	1035

Corte di Cassazione

sez. III pen., 1 ottobre 2024, n. 36477	1089
sez. trib., ord. 10 ottobre 2024, n. 26439	1077

Policy Open access per ricerca finanziata con fondi pubblici

Per i contributi che documentano i risultati di **ricerca finanziata con fondi pubblici** (art. 4, L. n. 112/2013), l'Editore si riserva di valutare le richieste di pubblicazione in **Open access (O.A.)** entro il limite massimo del **5% degli articoli** annualmente pubblicati sulla Rivista. La richiesta di pubblicazione in O.A. deve essere contestuale all'**invio dell'articolo** alla redazione e corredata dall'apposita **scheda di progetto** fornita dall'Editore. Una volta ottenuta l'autorizzazione, è consentito esclusivamente il caricamento in **archivi elettronici istituzionali o disciplinari aperti** (es. Iris-Cineca, repository di Ateneo, repository del MiUR) della sola **versione post-print*** dopo un periodo di **embargo di 6 mesi**.

* Post-print" (= Authors' Accepted Manuscript) è la versione definitiva del contributo inviata dall'Autore all'Editore, post-referaggio, e deliberata dall'Autore in bozza word prima dell'impaginazione definitiva in pdf per la stampa.

DOTTRINA

DAI VALORI EUROPEI DELLO STATO DI DIRITTO, L'EMERGERE NON SOLO DI "DIRITTI" DEL CONTRIBUENTE, MA ANCHE DI CORRELATI "DOVERI" DELLO STATO, INDICATIVI DI UN'EVOLEZIONE IN SENSO PIÙ PARITARIO ⁽¹⁾

Sintesi: Il contributo mette in luce come, nell'evoluzione del concetto di Stato di Diritto (dallo Stato di Diritto in senso formale, allo Stato di Diritto in senso sostanziale), emergano significative ricadute nel campo del diritto tributario. Se il primo si caratterizza per la garanzia della legalità, il secondo vuole altresì garantire la giustizia, in una cornice di "preminenza del diritto". Non può poi esservi "preminenza del diritto" senza "certezza del diritto", valore essenziale nel diritto tributario, al fine di consentire ai contribuenti un'applicazione prevedibile delle norme. Nell'evoluzione dello Stato di diritto, i poteri statali non solo tutelano valori (in primis la dignità umana) e garantiscono diritti, ma sono altresì portatori di doveri ed obblighi giuridici. Senza la previsione di doveri in capo a tutti i poteri pubblici, non è infatti possibile assicurare giustizia. La Costituzione italiana parla di "doveri" solo con riferimento ai singoli, non ai poteri pubblici, ma lo Statuto dei diritti del contribuente, anche in seguito alle più recenti modifiche, prevede accanto ai diritti del contribuente, altresì doveri dello Stato, così configurando innovazioni che possono portare ad un rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria più paritario.

Abstract: The essay highlights how, in the evolution of the concept of the "Rule of Law" (from the "Rule of Law" in a formal meaning to the "Rule of Law" in a substantial meaning) emerge important consequences in the field of tax law. If the former is characterized by the guarantee of legality, the latter also aims to guarantee justice, within a framework of "superiority of the right". There cannot be "superiority of the right" without "certainty of law", an essential value in tax law, in order to allow taxpayers a predictable application of the rules of law. In the evolution of the "Rule of Law", state powers not only protect values (primarily human dignity) and guarantee rights, but have also duties and juridical obligations. Without the provision of duties and juridical obligations for all public authorities, it's not possible to ensure justice. The Italian Constitution includes "duties" only with reference to individuals, not to public authorities, but the Taxpayer's Rights Statute, also after the most recent amendments, provides, in addition to the taxpayer's rights, also duties of the State, thus configuring innovations which can lead to a more equal relationship between taxpayer and financial administration.

⁽¹⁾ Il presente scritto riprende, con modifiche, la parte seconda della Relazione presentata alle "XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", organizzate dall'I-LADT (Istituto Latinoamericano di Diritto Tributario), in Santiago del Chile, tra il 13 e 18 ottobre 2024, sul tema "*Los principios fundamentales del derecho tributario y su evolución en un mundo globalizado*".

SOMMARIO: 1. Premessa: la “preminenza del diritto”, quale sintesi di valori, nel passaggio dallo “Stato di diritto formale” allo “Stato di diritto sostanziale”. – 2. L’evoluzione dello Stato di diritto, tra limiti ai poteri ed emersione di diritti pubblici soggettivi e di correlati doveri dei poteri statali. Esempi tratti dalla Legge fondamentale tedesca (1949) e dalla Costituzione della Baviera (1946). Differenza rispetto alla nostra Carta costituzionale, ove i doveri sono riferiti (solo) al cittadino, mentre alla Repubblica sono attribuiti non già “doveri” (verso il cittadino), ma “compiti” (doveri verso se medesima). – 3. Nessuna “preminenza del diritto” senza “certezza del diritto”, premessa della “fiducia del pubblico nella giustizia”. – 4. Il “valore giustizia” richiede diritti e doveri di entrambe le parti del rapporto giuridico d’imposta. Il principio di proporzionalità quale garanzia del rispetto del nucleo essenziale dei diritti. – 5. I principi generali (propri e comuni) della “comunità di diritto” europea. – 6. Lo Statuto dei diritti del contribuente: una legge su principi generali “positivi e propositivi”, immanenti al diritto costituzionale e al diritto unionale, implicante “diritti” del contribuente e correlati “doveri” dello Stato, in un “rapporto tributario” (art. 1, Statuto) più paritario. – 7. La legge delega del 2023, di riforma del sistema tributario, avvicina l’Italia all’Unione europea sotto il profilo della previsione di “doveri” in capo alla parte pubblica. – 7.1. Adeguamento della riforma dello Statuto alle garanzie del sistema europeo in una cornice generale progressivamente ispirata al “rapporto” giuridico d’imposta. – 7.2. Il principio del contraddittorio “informato ed effettivo” ed il diritto di accesso agli atti. Dal “consenso” dell’amministrazione alla garanzia di diritti pieni. – 7.3. I diritti e doveri sottesi alla motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria. – 7.4. Il “diritto al divieto” di *bis in idem* procedimentale. – 7.5. Il diritto alla legalità dell’azione amministrativa come corollario del “potere-dovere” di autotutela obbligatoria. – 8. Progressiva realizzazione dello Stato di diritto anche con la previsione del principio di proporzionalità teso a bilanciare l’interesse pubblico alla doverosa riscossione dei tributi con la tutela dei diritti fondamentali. – 9. Brevi richiami alla normativa spagnola e tedesca sulla previsione di doveri in capo alla parte pubblica nella fase procedimentale del rapporto tributario. – 10. Alcune linee di sintesi.

1. – *Premessa: la “preminenza del diritto”, quale sintesi di valori, nel passaggio dallo “Stato di diritto formale” allo “Stato di diritto sostanziale”*

Nell’ambito di una comparazione tra principi tributari della nostra Repubblica e di altri Paesi, l’aspetto oggi di maggior interesse è il formarsi di un sistema di principi di derivazione europea⁽²⁾ riconducibili ad una visione sempre più articolata e completa dello *Stato di diritto*.

Autorevole dottrina ha da tempo segnalato che i principi costituzionali tributari del nostro ordinamento, ed i principi fiscali dell’ordinamento comunitario, “non rispondono per la maggior parte agli stessi valori”, non avendo medesima forza espansiva ed eguale intensità⁽³⁾. Tuttavia

⁽²⁾ Sulla comunità europea come comunità di diritto che “si sostanzia ... in un insieme di principi e di diritti fondamentali che delimitano il potere normativo ed amministrativo delle istituzioni comunitarie e nazionali”, cfr. G. Bizioli, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 233 ss., 249.

⁽³⁾ Così F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007,

constatiamo che sempre più esiste tra essi una *positiva simbiosi*, quanto meno nel campo dei diritti fondamentali del contribuente nel procedimento di applicazione del tributo⁽⁴⁾. Simbiosi che è vieppiù accentuata grazie al progressivo recepimento dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia europea e dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, significativamente da ultimo richiamati nella recente modifica dello Statuto dei diritti del contribuente (avvenuta con d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219)⁽⁵⁾; in verità non solo dei *principi*, bensì dei *valori*, propri dell'Unione⁽⁶⁾, solennemente enunciati nelle fonti europee, che pongono il "cittadino europeo" al centro dell'azione delle

134. Ritiene peraltro G. Falsitta (*I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 519 ss., 523 ss.) che il principio di capacità contributiva, statuito nella Costituzione italiana, non sia (implicitamente) estraneo al diritto tributario dell'Unione europea, desumendolo dal riconoscimento in ambito europeo del principio di uguaglianza e dal fatto che "la perequazione tributaria è un 'sotto principio' della eguaglianza in generale".

(4) L. Del Federico (*Introduzione, in Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, XIII ss., XVII) osserva che detta simbiosi non si ha, invece, per i principi rilevanti sotto il profilo sostanziale, fatta eccezione per i tributi indiretti.

(5) Cfr. art. 1, comma 1, del novellato "Statuto dei diritti del contribuente", ai sensi del quale "le disposizioni della presente legge, in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario ...".

(6) G. Silvestri (*Dal potere ai principi, Libertà ed eguaglianza nel costituzionalismo contemporaneo*, Roma-Bari, 2009, 9) sottolinea che i valori "rappresentano un *prìus* anche rispetto ai diritti fondamentali, nel senso che l'estensione e l'intensità della loro tutela giuridica interna dipendono dalla forza e dalla tenuta esterna dei valori fondanti". Ed ancora, "perché i valori insiti nell'etica sociale di un popolo in una determinata epoca storica acquistino un rilievo giuridico e diventino pertanto base sostanziale delle istituzioni e delle norme da queste prodotte è necessario che gli stessi assumano una veste particolare, che li renda idonei ad essere inseriti nel mondo dei fenomeni giuridici: si devono trasformare in principi" (*op. cit.*, 36). Prima di Silvestri, G. Zagrebelsky (*Il diritto mite*, Torino, 1992, 149) osservava che ai principî "si aderisce" e perciò è importante comprendere il mondo di valori, le grandi opzioni di civiltà giuridica di cui sono parti". Sul punto rinvio a G. Moschetti, *La conoscenza dei valori fondativi dell'Unione come comunità di diritto per una consapevole cittadinanza europea*, in *Diritto tributario europeo. Codice sistematico*, ed. Cleup, 2015, V ss. Per un'esautiva esposizione dei *Principi fondamentali del diritto tributario*, si vedano A. Carinci – T. Tassani, *Manuale di diritto tributario*, sesta ed., Torino 2023, 41 ss.; "i principi generali dell'ordinamento tributario – si legge a pag. 41 – esprimono i valori fondamentali della materia tributaria". Vedi altresì A. Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano 2014, *passim*. "I principi generali del diritto dell'Unione Europea – rileva P. Pistone (*Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, 9) – sono l'espressione dei valori su cui si fonda tale ordinamento giuridico". Per un'ampia esposizione sui "valori costituzionali" ed i valori sovranazionali, cfr. G. Bizzioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Bergamo, 2008, 21 ss. Di interesse per una ricostruzione storica dei valori che animano l'Europa, cfr. P. Grossi, *L'Europa del diritto*, Roma-Bari, 2007, rist. 2024, 3 ss.

Istituzioni⁽⁷⁾. Afferma, invero, l'art. 2 del *Trattato sul funzionamento dell'Unione europea*, che “l'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani...”⁽⁸⁾. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà ...”⁽⁹⁾.

I Trattati europei di Maastricht (*Trattato sull'Unione europea*, TUE, del 7 febbraio 1992) e di Lisbona (TFUE del 13 dicembre 2007) riconoscono principi generali riconducibili a libertà fondamentali proprie della c.d. “costituzione economica europea”: principio di non discriminazione, libertà di circolazione di beni, servizi, capitali e persone, solidarietà tra gli Stati membri⁽¹⁰⁾. Inoltre l'UE recepisce le libertà ed i diritti affermati dalla Carta di Nizza (del 7 dicembre 2000) e dalla CEDU: l'art. 6, TUE, primo comma, statuisce che “l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000 ... che ha lo stesso valore giuridico dei Trattati”, nonché, al terzo comma (del medesimo articolo), che “i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali” dei quali l'UE deve garantire il rispetto⁽¹¹⁾.

Sulla necessità, a fini interpretativi, di far riferimento a “valori fondamentali”, cfr., da ultimo, G. Mercuri, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milano, 2024, 11.

⁽⁷⁾ Sul punto, L. Del Federico, *op. cit.*, XVII. Una chiara esposizione della storia dei Trattati europei si trova in L. Del Federico, *op. cit.*, XIII ss. Si veda altresì, per una trattazione delle fonti comunitarie e della tutela dei diritti fondamentali, P. Pistone, *op. cit.*, *passim*.

⁽⁸⁾ È appena il caso di evidenziare, quanto alle basi fondative unionali, l'evoluzione da principi a valori: l'art. 6 del TUE, modificato dal Trattato di Amsterdam (firmato il 2 ottobre 1997) prevedeva, infatti, al primo comma, che “l'Unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dello stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri”.

⁽⁹⁾ Si veda, sulla mancanza di una gerarchia dei valori, R. Adam – A. Tizzano (*Manuale di diritto dell'Unione europea*, quarta ed., Torino, 2024, 435), i quali segnalano che essi sono “costitutivi di un patrimonio costituzionale comune idoneo a definire l'essenza stessa dell'identità europea”. Per un'ampia trattazione, tra i valori costituzionali, dell'interesse fiscale, cfr. per tutti P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2022, 4. Sull'interesse fiscale come “interesse costituzionalmente protetto”, ed il richiamo di sentenze (sul tema) della Corte costituzionale, cfr. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, Milano, 1996, 242 ss.

⁽¹⁰⁾ Vedi per tutti G. Bizioli, *Il processo di integrazione*, cit., 110 ss.

⁽¹¹⁾ *Ex multis*, vedi la sentenza della Corte di Giustizia europea, *Stauder*, 12 novembre 1969, C-29-69.

In questo quadro di principi (e valori), riteniamo essenziale soffermarci *in primis* sul valore Stato di diritto, che connota l'Unione europea, non solo perché, insieme al valore dello "Stato sociale", caratterizza l'ordinamento italiano⁽¹²⁾, ma perché la sua evoluzione storica e la sua progressiva estensione connotano altresì l'evoluzione del rapporto "poteri pubblici-cittadino"⁽¹³⁾, con ricadute importanti anche per l'ordinamento tributario. Nell'evoluzione delle istituzioni liberali e democratiche, si è passati dallo Stato di diritto in senso formale, avente come *fine* garantire la (mera) legalità⁽¹⁴⁾, originariamente unico limite dei poteri pubblici, allo Stato di diritto sostanziale, avente come *fine* la tutela di valori⁽¹⁵⁾, e in particolare il valore giustizia, in ogni momento del "rapporto giuridico" pubblico-privato⁽¹⁶⁾. Lo "Stato di diritto sostanziale" compie dunque una scelta di

⁽¹²⁾ Vedi per tutte la chiarissima sentenza di Cassazione, sez. trib., n. 3559 del 13 febbraio 2009 (in *Fisco*, 2009, 1547 ss., con commento di P. Turis), la quale rammenta i due "principi fondamentali" caratterizzanti l'ordinamento italiano: il "principio dello Stato di diritto e dello Stato sociale".

⁽¹³⁾ Chiaro G. Zagrebelsky (*Il diritto mite, Legge diritti giustizia*, Torino, 1992, 20), il quale, dopo aver evidenziato l'evoluzione dal *Machtsstaat* (Stato fondato sulla forza) del XVII secolo, al *Polizeistaat* (Stato di polizia) del XVIII secolo, al *Rechtsstaat* (Stato di diritto) del XIX secolo, sottolinea che "lo Stato di diritto indica un *valore* ... l'eliminazione dell'arbitrio nell'ambito delle attività facenti capo allo Stato e incidenti sulle posizioni dei cittadini". La direzione di sviluppo dello Stato di diritto è "l'inversione del rapporto tra il potere e il diritto che costituiva la quintessenza del *Machtsstaat* e del *Polizeistaat*: non più *rex facit legem*, ma *lex facit regem*". Sul rapporto tra proporzionalità e Stato di diritto, "da intendersi come certezza e prevedibilità delle norme, nonché limitazione giuridica delle interferenze con la sfera individuale", cfr. G. Mercuri, *op. cit.*, 45.

⁽¹⁴⁾ "Il diritto è ciò che è la legge" affermava Laband a fine XIX secolo, richiamato da K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, seconda ed., Köln, 2000, 107. La nostra Corte costituzionale ha chiaramente affermato che il principio di legalità è "*posto a base dello Stato di diritto. Tale principio non consente l'assoluta indeterminatezza del potere conferito dalla legge ad una autorità amministrativa, che produce l'effetto di attribuire, in pratica, una 'totale libertà' al soggetto od organo investito della funzione*" (sent. 7 aprile 2011, n. 115, punto 4). Sul principio di legalità, vedi da ultimo J. Kokott – P. Pistone, *Taxpayers in international law – International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Right*, Oxford-New York-Dublin, 2022, 84 ss.

⁽¹⁵⁾ La repubblica di Weimar, che era uno "Stato di diritto formale", "si astiene da scelte di valore" (Tipke, *op. cit.*, *loc. cit.*).

⁽¹⁶⁾ Sul punto rinvio a G. Moschetti, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio": le soluzioni "proporzionate" dell'esperienza tedesca, retro*, 2020, I, 877 ss. Rileva da ultimo G. Mercuri (*op. cit.*, 44) come il principio di proporzionalità "non sia nient'altro che espressione dell'afflato di giustizia emergente da un particolare tipo di rapporto". Nella dottrina costituzionale, G. Zagrebelsky (*op. cit.*, 22-23) evidenzia l'essenza dello Stato di diritto: individuare "i compiti e i fini dello Stato e la natura della legge", in un contesto in cui "punto focale" non è l'autorità, bensì la società con le sue esigenze autonome, e la legge "iniziava a concepirsi come strumento di garanzia dei diritti" più che "espressione della volontà dello Stato capace di imporsi incondizionatamente in nome di propri trascendenti interessi". Da una concezione autoritaria si passa alla ricerca di un

valori che (necessariamente) sono scolpiti nella Costituzione (o nella Legge Fondamentale) di ogni Stato; detti valori sono senz'altro conciliabili con lo "Stato impositivo"; anzi – come autorevolmente sostenuto – lo Stato di diritto presuppone lo "Stato impositivo" (17).

Per aversi giustizia (18) in uno Stato di diritto, non è invero sufficiente affermare il principio di riserva di legge (19); si deve riconoscere anche la "preminenza del diritto" (20). Non a caso la Legge fondamentale tedesca,

"equilibrio reciproco" (24), potremmo dire di un bilanciamento, che la legge ed i principi generali devono garantire. "I principi di giustizia – rileva G. Zagrebelsky (*op. cit.*, 123) – sono previsti dalla Costituzione come compiti da perseguire da parte dei poteri pubblici".

Il bilanciamento tra diritti e interessi pubblici è oggi richiamato nel nuovo art. 10-ter dello Statuto dei diritti del contribuente che prevede, quale principio fondamentale di giustizia, il principio di proporzionalità, su cui *infra*, par. 8. Sulla imprescindibilità di una "mediazione tra interessi" cfr. G. Mercuri, *op. cit.*, 13.

(17) Si vedano le citazioni della dottrina tedesca richiamate nel mio *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio"*, cit., 880, in 15. Klaus Tipke (*Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*, traduzione a cura del prof. Pedro Manuel Herrera Molina, Madrid-Barcelona, 2002, 27) ha chiaramente affermato che "senza imposte e contribuenti non si può costruire alcuno Stato, né lo Stato di Diritto, né lo Stato sociale". "In uno Stato di Diritto – prosegue Tipke – per quanto possibile si deve attuare con giustizia ... questa esigenza non può essere annullata o disconosciuta, nel suo contenuto essenziale, da altre aspirazioni. Questa esigenza è anche il punto di partenza delle Costituzioni che invocano in modo espresso la giustizia o la giustizia tributaria". L'Autore richiama in nota, a titolo esemplificativo, alcune Costituzioni moderne: in ordine di tempo, irlandese (1937, art. 43, secondo comma, n. 1, 45, primo comma), greca (1975, art. 25, secondo comma), portoghese (1976, art. 1), spagnola (1978, art. 1, primo comma e 31, primo comma). J.J. Rubio Guerrero (*Prologo*, in K. Tipke, *Moral tributaria*, cit., 9 ss.) sottolinea il fine perseguito dal prof. Tipke: "formulare principi generali di giustizia tributaria basati sull'esigenza della natura umana".

(18) Autorevole dottrina italiana ha indicato il *diritto alla giustizia fiscale* come uno dei diritti fondamentali dell'uomo compresi nell'art. 2 Cost., inteso dunque come "una posizione soggettiva *inviolabile*" (G. Falsitta, *Commento all'art. 2 Cost.*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 7-8). "È da respingere – osserva Falsitta – la tesi che afferma l'esigenza di perseguire la così detta 'giustizia sociale' anche a scapito della 'giustizia fiscale' (...)". Rileva infine, in sintonia con Tipke, che "tra diritto inviolabile alla giusta ripartizione dei carichi pubblici e diritto alle prestazioni dello Stato sociale non v'è antinomia, né gerarchia".

(19) Sul punto, per tutti, A. Carinci – T. Tassani, *op. cit.*, 42 ss. Per interessanti riflessioni sulla (pratica) svalutazione progressiva della riserva di legge in ambito tributario, e sulla esigenza di riproporre la centralità del Parlamento per la ponderazione dei valori, cfr. P. Boria, *op. cit.*, 458 ss. Ma già Carnelutti rilevava che "le leggi sono uno strumento per raggiungere la giustizia", esse sono "necessarie ma non sufficienti"; pertanto "la certezza della legge non è sempre certezza della giustizia" (*Nuove riflessioni intorno alla certezza del diritto*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, 115 ss., rist. in *Discorsi intorno al diritto*, vol. II, Padova, 1953, 151 ss., 157-158). Sul valore *giustizia* si veda anche F. Moschetti, *I valori dello Stato di diritto nel pensiero tributario di Enrico Allorio*, in *Il contributo di Enrico Allorio allo Studio del diritto tributario* – Atti del convegno tenutosi presso l'università degli Studi di Milano, 12 giugno 2015, a cura di Gaetano Ragucci, Milano, 2015, 59 ss.

del maggio 1949, statuisce, all'art. 20 (rubricato *Fondamenti dell'ordinamento statale*), terzo comma, che “*il legislatore è vincolato all'ordinamento costituzionale, il potere esecutivo e la giurisprudenza sono vincolati alla legge e al diritto*”⁽²¹⁾, quindi anche a “vincoli iperpositivi al diritto naturale, irrinunciabili postulati morali ed etici, ed a valori”⁽²²⁾.

Trattasi di una impostazione che trova le proprie radici nella dottrina giuspubblicistica tedesca del XIX secolo, ma ancor prima nella filosofia tedesca. Immanuel Kant riteneva che “*la giustizia è il fondamento e la ragione dello Stato, la cui forza deve affermarsi inesorabilmente senza falsa pietà, senza vani sentimentalismi, quando è in gioco la causa del diritto*”; pertanto, in tale prospettiva, “*lo Stato di diritto non sorge per la difesa dei diritti dell'uomo, ma per attuare l'idea del diritto*”⁽²³⁾.

Tale concezione dello Stato è recepita dalla “*Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*” (del 1950); essa, nel *Preambolo*, richiama il “patrimonio comune di tradizioni e ideali politici” degli Stati (all'epoca) membri del Consiglio d'Europa ed indica tra essi il “rispetto della libertà” e la “preminenza del diritto”⁽²⁴⁾. Libertà da intendersi non solo come rispetto delle libertà fondamentali (libertà di),

⁽²⁰⁾ *Giustizia e diritto* sono valori tra loro inscindibili. Lo esprime chiaramente J. Pieper (*Sulla giustizia*, Brescia, 1956, 10-11). L'autore richiama la *Summa contra gentiles* (2, 28) di San Tommaso D'Aquino, secondo il quale “se l'atto della giustizia consiste nel dare a ciascuno ciò che è suo, prima ancora di esso viene quell'atto in virtù del quale alcunché diventa per uno *il suo*”; “questa massima esprime con sovrana semplicità un fatto più che fondamentale. La giustizia è un qualche cosa che viene dopo: prima della giustizia c'è il diritto”.

⁽²¹⁾ Su tale specifico profilo, si veda E. Forsthoff, *Il vincolo alla legge ed al diritto*, in *Rechtsstaat im Wandel*, Stuttgart, 1964, trad. it. di R. Riegert – C. Amirante, *Stato di diritto in trasformazione*, a cura di C. Amirante, Milano, 1973, 235 ss. Il vincolo della legge per poter tutelare i diritti è stato sottolineato anche dalla nostra più attenta dottrina (N. Bobbio – F. Pierandrei, *Introduzione alla Costituzione*, Bari, 1982, 94), secondo la quale “per ‘Stato di diritto’ s'intende quello in cui le varie forme del potere statale non sono lasciate libere a se stesse, ma sono regolate da norme precostituite, che determinano gli organi competenti ad esercitarle e prescrivono le modalità e i criteri da osservarsi di volta in volta. Lo Stato di diritto è pertanto quello in cui la presenza di organi, aventi il compito di sindacare la conformità degli atti degli organi pubblici alle norme generali, importa una garanzia, almeno formale, che le norme siano rispettate e di conseguenza la difesa dei diritti pubblici soggetti”.

⁽²²⁾ Così E. Forsthoff (*op. cit.*, 236), il quale aggiunge che “è questo lo scopo che si vuole evidentemente perseguire col vincolo al *diritto*”.

⁽²³⁾ Così G. Solari, *Introduzione*, in *Scritti politici e di filosofia della storia e del diritto di Immanuel Kant*, seconda ed., Torino, 1965, 20 e 37. Il pensiero di Pieper sulla “primazia” del diritto sembra dunque avallare le riflessioni di Kant.

⁽²⁴⁾ Sul punto si veda la sentenza della CEDU, 5 ottobre 2017 – ricorso n. 32269/09 – *Mazzeo c. Italia*, punto 35.

ma altresì come “libertà dallo Stato” ⁽²⁵⁾.

Da ciò l’emergere di *diritti pubblici soggettivi*, che limitano (necessariamente) i poteri statali ⁽²⁶⁾, con correlati *doveri* degli organi pubblici.

2. – *L’evoluzione dello Stato di diritto, tra limiti ai poteri ed emersione di diritti pubblici soggettivi e di correlati doveri dei poteri statali. Esempi tratti dalla Legge fondamentale tedesca (1949) e dalla Costituzione della Baviera (1946). Differenza rispetto alla nostra Carta costituzionale, ove i doveri sono riferiti (solo) al cittadino, mentre alla Repubblica sono attribuiti non già “doveri” (verso il cittadino), ma “compiti” (doveri verso se medesima)*

Lo “Stato di diritto” si caratterizza dunque per una graduale evolu-

⁽²⁵⁾ Rammentiamo l’importanza, nella storia della giuspubblicistica tedesca, dell’insegnamento di Georg Jellinek (autore, nel 1892, del *System der subjektiven öffentlichen Rechte*). Jellinek riprende concetti affermati dall’illustre filosofo W. Von Humboldt il quale, procedendo dalla teoria per cui “la vera ragione non può desiderare per l’uomo nessun’altra condizione se non quella in cui ... ogni singolo gode della libertà illimitata di svilupparsi da se stesso nella sua peculiarità”, intende il ruolo dello Stato come garante della sicurezza del singolo, con il minimo esercizio del potere.

Non v’è dubbio che alla concezione di uno Stato che interviene nei limiti del *necessario*, alle radici dunque del principio di proporzionalità, e per converso dei principi fondamentali dell’ordinamento giuridico europeo, è da ricondurre anche il pensiero del filosofo austriaco Karl Popper, secondo il quale la limitazione della libertà dei cittadini non può avvenire “più di quanto è *necessario* per attuare una eguale limitazione della libertà” (*The open society and its enemies*, vol. I, *The age of Plato*, London, 1945; nella traduzione italiana di R. Pavetto, *La società aperta e i suoi nemici. Platone totalitario*, a cura di D. Antiseri, Roma, 1973, 159-160).

⁽²⁶⁾ Sui *diritti pubblici soggettivi* teorizzati da Jellinek, si veda F. Cuocolo, *Istituzioni di diritto pubblico*, sesta ed., Milano, 1990, 626 ss. Invero tale impostazione dello Stato di diritto è riconducibile senz’altro al pensiero di Santi Romano, che a Jellinek molto ha attinto nella sua tesi di laurea (poi monografia) su *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi* (in *Primo Trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, vol. I, 1897; rist. in *Gli scritti nel Trattato Orlando*, Milano, 2003, 3 ss.). Santi Romano sottolineava l’esistenza di uno *status libertatis*, proprio dello Stato moderno di diritto, “caratterizzato dal diritto, per così dire, negativo...d’impedire le indebite ingerenze degli organi dello Stato: diritti di libertà” (36); a tali “veri e propri diritti subbiettivi ... corrispondono dei doveri da parte dello Stato” (65). E. Tosato [*Garanzia delle leggi costituzionali*, in *Costituzione e costituente*, Atti della XIX Settimana sociale dei cattolici d’Italia (Firenze, 22-28 ottobre 1945), Roma, ICAS, 1946, rist., in *Persona, società intermedie e Stato*, Saggi, Milano, 1989, 3 ss.] rileva che nello Stato di diritto “l’ordinamento costituzionale limita la suprema autorità dello Stato da essa contemplata mediante il riconoscimento...di diritti dell’uomo e del cittadino, che si affermano come diritti pubblici fondamentali di fronte alla stessa suprema autorità prevista dall’ordinamento statale” (5). Da questo momento – continua Tosato – “diventa attuale il problema delle garanzie costituzionali”, della “tutela dei diritti fondamentali dei cittadini e, più in generale ..., dei diritti soggettivi pubblici – in senso lato – direttamente derivanti dall’ordinamento costituzionale”. Si veda altresì G. Zagrebelsky, *op. cit.*, 57 ss. Più recentemente anche L. Violante (*Il dovere di avere doveri*, Torino 2014, 68) ha sottolineato il nesso tra diritti-doveri e correlate limitazioni: “l’adempimento dei doveri educa alla necessità del senso del limite per garantire la convivenza civile”.

zione di limiti-vincoli posti ai poteri dello Stato⁽²⁷⁾. Emblematico in tal senso l'ordinamento tedesco, che non solo all'art. 20 (sopra cit.) evidenzia gli equilibri ed i vincoli posti ai singoli poteri (inserendo tra detti vincoli, come sopra visto, il *diritto*), ma pone manifesto già nel primo articolo della propria Legge fondamentale – dopo aver proclamato il valore supremo della inviolabile dignità dell'uomo – il “*dovere di tutti i poteri statali di rispettarla e proteggerla*”⁽²⁸⁾. Insistendo nella limitazione dei poteri, l'art. 20, al terzo comma, afferma che i diritti fondamentali di cui agli artt. 2 e ss. “*vincolano il legislatore, il potere esecutivo e giudiziario come diritto immediatamente valido*”⁽²⁹⁾. Pertanto i diritti fondamentali, come i principi generali, sono parte integrante del “*diritto*” che, ex art. 20, terzo comma, vincola tutti i poteri. Coerentemente con detta scelta, la Legge

(27) Tra i maggiori teorizzatori, nel secolo XIX, dell'importanza di porre limiti al sovrano, il quale deve porsi al servizio delle persone e dei loro diritti, riconoscendo la sola sovranità della giustizia, rammentiamo A. Rosmini; cfr. M. Nicoletti, *Il governo senza orgoglio. Le categorie del politico secondo Rosmini*, Bologna, 2019, 7 ss.

(28) L'utilizzo dei due verbi evidenzia che i poteri dello Stato non devono limitarsi a *rispettare* (dovere di non fare), ma devono altresì *proteggere* (dovere di fare) per garantire il diritto di ciascuno al libero sviluppo della propria personalità (riconosciuto dall'art. 2, primo comma, *Grundgesetz*). Sul richiamo (nella Legge fondamentale tedesca), alla dignità umana quale “sintesi ideale dei valori fondamentali del sistema costituzionale”, cfr. G. Silvestri, *op. cit.*, 85 ss. Osserva C. Amirante (*Introduzione*, in E. Denninger, *Diritti dell'uomo e legge fondamentale*, a cura di C. Amirante, Torino, 1998, X) che la tutela della dignità umana è “norma a fondamento dello Stato o meglio reciproca promessa (dei cittadini e degli apparati statali) di non limitarsi a farne un fondamento astratto dello Stato e delle sue istituzioni, ma di imporre appunto ad entrambi di assumere assieme e contestualmente la piena responsabilità di promuovere ogni azione diretta alla tutela della persona umana”. La persona umana è come se avesse una sfera giuridica composta da diritti, interessi, relazioni sociali, che possono essere limitati per consentire un bilanciamento con interessi e doveri pubblici, ma mai soppressi del tutto. L'art. 19, secondo comma, GG, prevede infatti che “in nessun caso un diritto fondamentale può essere leso nel suo contenuto essenziale”. Evidente il richiamo, in tale impostazione, ai diritti pubblici soggettivi. Nella dottrina pubblicistica italiana, D. Majorana Calatabano, nel 1904, aveva affermato che il diritto subiettivo consiste nel riconoscimento di “una sfera d'azione assegnata dall'ordinamento giuridico (diritto obiettivo) a un subietto” (*La nozione del diritto pubblico subiettivo*, Roma, 1904, 9, richiamato anche in G. Moschetti, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del “diritto al contraddittorio”*, cit., 882-883). Le sfere d'azione del singolo, espressive di un diritto pubblico subiettivo, significano che il soggetto possiede una libertà d'azione che può essere più o meno limitata dal potere pubblico. A fronte di tale libertà d'azione, necessariamente esiste un correlato *dovere* di rispetto della stessa.

(29) Si noti che la Costituzione spagnola (del 27 dicembre 1978), la quale all'art. 1 proclama la Spagna come “*Stato sociale e democratico di diritto ...*”, parimenti, all'art. 53, rifacendosi alla Legge fondamentale tedesca, afferma che “*i diritti e le libertà riconosciuti nel Capitolo secondo del presente Titolo vincolano tutti i pubblici poteri. Soltanto mediante una legge, che rispetti il loro contenuto essenziale, potrà regolarsi l'esercizio di tali diritti e libertà ...*”.

fondamentale tedesca disciplina i rapporti tra i valori dello Stato di diritto e i poteri dello Stato, proclamando contestualmente l'esistenza di doveri (dello Stato, appunto) di rispetto e protezione della dignità dell'uomo e dei suoi diritti ⁽³⁰⁾.

Questo passaggio, da uno Stato che garantisce *diritti* ad uno Stato che si assume sia *doveri*, sia *obblighi giuridici* ⁽³¹⁾, ci sembra evoluzione di tutto momento dello Stato di diritto.

Ci sembra altresì significativo un breve richiamo ad altra Carta costituzionale, di poco antecedente rispetto alla *Grundgesetz* tedesca, che pone a proprio fondamento il valore della dignità della persona umana e da ciò desume l'esistenza di *doveri* in capo ai poteri pubblici e, di conseguenza, diritti *soggettivi pubblici* del singolo. L'art. 100 della Costituzione della Baviera (del 1946) – nel Titolo II (*I diritti e i doveri fondamentali*) – stabilisce, al pari dell'art. 1 della *Grundgesetz* tedesca, che “*la dignità dell'uomo è intoccabile. È dovere di tutti i poteri statali rispettarla e proteggerla*”; e l'art. 98, prima frase, della medesima Costituzione stabilisce che “*i diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione non possono essere limitati nella loro essenza (grundsätzlich)*”.

Il Tribunale costituzionale della Baviera, in una delle prime pronunce, del 22 marzo 1948, che rappresenta vera e propria “decisione-guida” ⁽³²⁾,

⁽³⁰⁾ Un esempio di tale correlazione è chiaramente indicato dalla giurisprudenza comunitaria con riferimento al diritto di essere informati dell'avvio di un procedimento, cui corrisponde un dovere dell'Amministrazione di informare i soggetti interessati (Corte di Giustizia, sentenza *Intermills* del 14 novembre 1984, causa C-323/82, punto 17); dovere che è interfaccia del diritto di essere ascoltati (sul punto D.U. Galetta, *Il diritto ad una buona Amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in *Riv. ital. dir. pubbl. comunitario*, 2019, 165 ss., 173-174).

Sull'inscindibile rapporto tra diritti e doveri, si veda L. Violante, *op. cit.*, 65. Rileva l'illustre autore che “fra diritti e doveri esiste una stretta interdipendenza. Non solo per l'ovvia considerazione per la quale ad ogni diritto di una persona corrisponde il dovere di un altro soggetto, pubblico o privato, ma anche perché l'adempimento dei doveri dà forma a una comunità rispettosa dell'altro nella quale i diritti possono essere serenamente esercitati”. “Chi è incaricato di funzioni pubbliche – conclude l'Autore – *esercitando i propri poteri alla luce dei propri doveri*, rende degne di fiducia la politica e la pubblica Amministrazione” (corsivo nostro).

⁽³¹⁾ La precisazione appare necessaria alla luce delle acute riflessioni di E. Guicciardi che, ne *La giustizia amministrativa* (Padova, 1942, rist. terza ed., Padova, 1957, 8) distingue i *doveri* dell'Amministrazione, “cioè comportamenti cui essa è tenuta nell'interesse della collettività” (ai quali corrispondono *norme di azione*), dagli *obblighi giuridici*, “cui corrispondano altrettanti diritti soggettivi in altri soggetti”; in tal caso parlasi di *norme di relazione* (33 ss.).

⁽³²⁾ Così P. Häberle, *Cultura dei diritti e diritti della cultura nello spazio costituzionale*

ha sviluppato il valore della dignità umana nei rapporti con i poteri pubblici, affermando che:

- l'art. 100 Cost. pone *“una norma di diritto vincolante”*;

“l'uomo, come individuo portatore dei più alti valori spirituali e morali, personifica un valore morale proprio e imperituro che si pone come indipendente ed inviolabile nei riguardi di ogni pretesa della comunità, in particolare di quelle provenienti dallo Stato e dalla società”;

- *“la dignità della personalità umana è un valore intimo e al tempo stesso sociale ed il diritto al rispetto deriva all'uomo dal suo essere persona”* e dunque *“portatore dei più alti valori spirituali e morali”* ⁽³³⁾;

- *“il riconoscimento del valore morale basilare della dignità umana come ‘valore giuridico’ è il presupposto per il riconoscimento di tutti i diritti di libertà”*;

- *“l'art. 100 fonda al tempo stesso un diritto soggettivo pubblico del singolo”*.

A continuazione di tale impostazione personalistica, che necessariamente pone limiti all'agire pubblico, il medesimo Tribunale costituzionale della Baviera ha affermato che *“è concezione propria del Costituente che questi diritti non siano stati creati, ma siano preesistenti. In tal modo è, inoltre, riconosciuto che ... il rispetto e la tutela della dignità del singolo ... limitano la sovranità del Costituente e il potere dello Stato”*.

A completamento, l'art. 97 – nel titolo I (*Struttura e funzioni dello Stato*) – statuisce che *“se un funzionario viola per sua colpa i doveri della sua funzione nell'esercizio dell'autorità pubblica che gli è affidata, lo Stato o il corpo pubblico dal quale dipende questo funzionario sarà responsabile delle conseguenze, salvo il ricorso contro il funzionario ...”* ⁽³⁴⁾. Ci sembra interessante segnalare il richiamo alla figura soggettiva del “dovere” del funzionario nell'esercizio dell'autorità pubblica e della correlata responsabilità dello Stato, a completamento di un quadro giuridico che procede dal diritto pubblico soggettivo.

europo. *Saggi*, Milano, 2003, 19 ss., 20-21, richiamando la decisione del BayVerfGH 4, 51 (58 s.).

⁽³³⁾ Così la decisione del BayVerfGH 10, 1 (3 s.).

⁽³⁴⁾ Trattasi di una impostazione fondata su una cultura di reciproco aiuto e rispetto, ove ogni persona collabora al bene comune. È appena il caso di segnalare che nel 1877 il giurista tedesco Rudolf von Jhering pubblicò *Der Zweck im Recht* (*Lo scopo nel diritto*, trad. italiana di M.G. Losano, ed. Aragno, Torino, 2014), nel quale sottolineava che “nessuno esiste soltanto a vantaggio di se stesso, così come nessuno esiste soltanto grazie a se stesso; invece ogni persona esiste per mezzo e a vantaggio di altri, lo voglia oppure no” (82). È la cultura del “personalismo sociale” sottesa anche alla Costituzione italiana (artt. 2, 4, 53 Cost.).

Non altrettanto emerge (o non emerge con pari evidenza) nella Carta costituzionale italiana. Rileggendo gli artt. 2 e 3 della nostra Costituzione, risulta che sono riconosciuti i diritti dell'uomo (art. 2, prima frase) ed è affermato un (generico) "*compito*" della Repubblica di attivarsi per realizzare il pieno sviluppo della persona (art. 3, secondo comma), ma veri e propri "*doveri inderogabili*" (di solidarietà politica economica e sociale) sono richiesti solo all'uomo (art. 2, seconda frase)⁽³⁵⁾. Sembra sussistere una specie di ritrosia ad affermare che anche lo Stato è portatore di una situazione soggettiva qualificabile come *dovere* (nei confronti del singolo).

Non è chi non veda la differenza sostanziale tra la previsione di *compiti* e quella di *doveri*: i primi sono un richiamo al *dovere verso se stessi*; i secondi sono *verso un altro soggetto* (che potrà richiederne l'adempimento). E le conseguenze per la violazione di *compiti* e *doveri* sono evidentemente assai diverse.

Altri *doveri* (del cittadino) sono previsti all'art. 4, secondo comma ("*dovere di svolgere ... un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società*"), all'art. 30, primo comma ("*dovere e diritto dei genitori di mantenere, istruire ed educare i figli ...*"), all'art. 48, secondo comma ("*dovere civico*" di voto), all'art. 52, primo comma ("*la difesa della Patria è sacro dovere*"), all'art. 53, primo comma ("*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*"), all'art. 54, primo comma (*il dovere di fedeltà alla Repubblica*). Nel secondo comma di tale articolo è previsto, nei confronti dei "*cittadini cui sono affidate funzioni pubbliche*", "*il dovere di adempierle con disciplina ed onore ...*", dovere sempre riferito al singolo funzionario.

Certo la Carta costituzionale italiana prevede in alcune norme l'esistenza di "*compiti*" dello Stato o della Repubblica, correlati ai diritti fondamentali, ma difetta un'impostazione sistematica (esistente invece negli articoli della Legge Fondamentale tedesca, così come nell'art. 100 della Costituzione della Baviera), che ravvisi, a fronte di doveri e diritti del singolo, correlati doveri dello Stato.

Sul piano tributario, coerentemente, la dottrina più recente non parla più di (o sfuma il riferimento al) "*rapporto giuridico d'imposta*"⁽³⁶⁾.

⁽³⁵⁾ Per un approfondimento sui doveri inderogabili, vedi E. Rossi, *Commento all'art. 2 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti, Torino, 2006, 38 ss., par. 2.3.1. L'autore fa discendere il "catalogo" dei "doveri inderogabili" dal valore della solidarietà affermato nello stesso art. 2.

⁽³⁶⁾ Attenta dottrina italiana aveva sottolineato l'importanza – ancorché non vi sia uguale previsione costituzionale – di "*reciproci diritti e doveri*" che caratterizzino il "*rapporto giuridico d'imposta*". "Nello Stato moderno" – rilevava A.D. Giannini (*Il rapporto giuridico*

Anziché di “rapporto”, che evoca una concezione paritaria, parlasi di doveri (del contribuente) e poteri dell’Amministrazione⁽³⁷⁾. E se questa ha “doveri”, essi sono verso se stessa, e sono denominati “compiti”⁽³⁸⁾.

Ci sembra si tratti della ben nota cultura dell’interesse legittimo, a sfondo autoritario⁽³⁹⁾.

Peraltro, malgrado la ritrosia a parlare di doveri dell’Amministrazione verso il cittadino⁽⁴⁰⁾, l’art. 28 Cost. statuisce che “*i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici*”⁽⁴¹⁾. Certamente la norma rafforza la tutela dei diritti e, come è stato affermato⁽⁴²⁾, concorre “a completare l’affermazione dello Stato di diritto”, ma non è elemento sufficiente per poter affermare che a fronte di diritti del contribuente sussistano reciproci doveri dello Stato⁽⁴³⁾, e che tra i due soggetti si instauri una relazione qualificabile come “rapporto giuri-

d’imposta, Milano, 1937, 22) – gli elementi essenziali dell’imposta sono regolati “dall’ordinamento giuridico con disposizioni imperative, alla cui osservanza sono tenuti gli organi dello Stato non meno che le persone soggette alla sua potestà. Da quelle disposizioni, perciò, sorgono, fra lo Stato ed i contribuenti, *reciproci diritti e doveri*, che formano il contenuto di uno speciale rapporto, il *rapporto giuridico d’imposta*”. Tali concetti sono ripresi dall’Autore in *Istituzioni di diritto tributario*, nona ed., Milano, 1965, 80. Per la più recente dottrina e la pluralità di situazioni soggettive, si veda, invece, per tutti, F. Paparella, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, IV ed., Roma, 2012, 477 ss.

⁽³⁷⁾ Cfr., per una visione complessiva che non riconosce un rapporto paritario tra amministrazione finanziaria e contribuente, A. Guidara, *Discrezionalità e vincolatezza nell’azione dell’Amministrazione finanziaria*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno* – Catania, 25 e 26 ottobre 2019, a cura di A. Guidara, Pisa, 2020, 3 ss.

⁽³⁸⁾ Si rinvia ancora a E. Guicciardi citato *supra*, in nota 30.

⁽³⁹⁾ Il che peraltro non esclude limiti anche costituzionali e progressive tutele giudiziarie, su cui cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, terza ed., Torino, 2009, 297-298.

⁽⁴⁰⁾ Ad esempio, circa l’orientamento dominante che, prima dell’introduzione dell’art. 10-quater, nella l. 27 luglio 2000, n. 212, (*Statuto dei diritti del contribuente*), escludeva la doverosità dell’autotutela, cfr. S. La Rosa, *op. cit.*, 320.

⁽⁴¹⁾ Per un approfondimento sulla genesi di tale articolo, si veda C. Esposito, *La responsabilità dei funzionari e dipendenti pubblici secondo la Costituzione*, in *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, 103 ss. Si veda altresì, per una ricostruzione storica della responsabilità dei funzionari pubblici dai tempi della rivoluzione francese, con richiami anche al dibattito in seno all’Assemblea Costituente, M. Benvenuti, *Commento all’art. 28 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, cit., 580 ss.

⁽⁴²⁾ L. Coen, *Commento all’art. 28 Cost.*, in *Commentario breve alla Costituzione*, seconda ed., Padova, 2008, 290 ss.

⁽⁴³⁾ A proposito di doveri dello Stato verso il contribuente, di c.d. “*equità bilaterale nel rapporto d’imposta*”, fondamentali le riflessioni di E. Vanoni, su cui, cfr., da ultimo, i richiami di G. Mercuri, *op. cit.*, 21.

dico". Anche se non mancano significativi arresti interpretativi che parlano di una funzione (della Pubblica amministrazione) di *servizio al cittadino*, come avevano ipotizzato alcuni nostri costituenti⁽⁴⁴⁾, e come ha affermato la Sezione quinta della Suprema Corte⁽⁴⁵⁾.

3. – Nessuna “preminenza del diritto” senza “certezza del diritto”, premessa della “fiducia del pubblico nella giustizia”

Posto che abbiamo rilevato la “preminenza del diritto” nell’attuale Stato di diritto, v’è da chiedersi come si assicuri detta preminenza.

La CEDU ha affermato che “uno degli elementi fondamentali della preminenza del diritto” (*rectius*, dei diritti fondamentali e principi generali) “è il principio della certezza dei rapporti giuridici”⁽⁴⁶⁾.

Si è sopra detto, richiamando il Trattato UE, che l’Unione europea è fondata su *valori*. La “Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea” (Carta di Nizza, proclamata nel 2000) ribadisce tale impostazione prevedendo gradatamente (alla pari della Legge fondamentale tedesca), i valori della *dignità umana* (Capo primo), della *libertà* (Capo secondo), dell’*uguaglianza* (Capo terzo), della *solidarietà* (Capo quarto) e della *giustizia* (Capo sesto)⁽⁴⁷⁾. Questi valori sono alla base di principi di diritto, a loro volta fusi nel “principio-base” della “preminenza del diritto” (in quanto tale).

Il principio di *certezza del diritto* rientra tra i principi fondamentali (*rectius*, valori) del diritto tributario italiano⁽⁴⁸⁾ (proclamato anche dalla

⁽⁴⁴⁾ Detta funzione di “servizio” dello Stato verso la persona è stata sottolineata da Giuseppe Dossetti nel dibattito in Assemblea Costituente; vedasi M. Benvenuti, *op. cit.*, 585.

⁽⁴⁵⁾ Vedi la sentenza n. 3559 del 2009 (richiamata anche alla nota 11) che fa altresì riferimento al “rapporto giuridico d’imposta”.

⁽⁴⁶⁾ Ancora sent. Mazzeo c. Italia, cit., punto 35. Paolo Barile, *Istituzioni di diritto pubblico*, quinta ed., Padova, 1987, 3) afferma che “la pacifica convivenza può essere assicurata soltanto mediante il raggiungimento di due scopi essenziali: quello della *certezza del diritto* e quello della *certezza dell’osservanza del diritto medesimo*”.

⁽⁴⁷⁾ Rammentiamo, nel Capo sesto, l’art. 47: *Diritto a un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale*; l’art. 48: *Presunzione di innocenza e diritti della difesa*; l’art. 49: *Principi di legalità e proporzionalità dei reati e delle pene*; l’art. 50: *Ne bis in idem*.

⁽⁴⁸⁾ Sulla certezza del diritto, si vedano, tra gli altri, G. Melis, *Interpretazione e certezza nel diritto tributario*, in *Dal diritto finanziario al diritto tributario, Studi in onore di Andrea Amatucci*, Bogotà-Napoli, 2011, vol. I, 169 ss.; G. Ragucci, *L’etica del legislatore tributario e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 441 ss. Già negli anni ottanta del secolo scorso, F. Bosello (*La certezza del diritto nei rapporti tributari*, in *Ragioni del diritto e ragioni dell’economia*, Scuola di perfezionamento in Diritto Tributario “Antonio Berli”, Bologna, 1988, 39-46; ora in *L’attualità del pensiero di Furio Bosello nel diritto tributario contemporaneo. Scritti scelti (1959-2001)*, a cura di A. Carinci – L. Del Federico – M. Greggi – F. Montanari – T. Tassani, Torino, 2022, 55 ss.) criticamente affermava che “il sistema tributario appare concepito in modo da ottenere il minimo risultato col massimo sforzo di tutti –

Corte costituzionale⁽⁴⁹⁾) ed europeo ed è tra i principi *immanenti* ad ogni ordinamento giuridico⁽⁵⁰⁾.

Già nel 1946, in Italia, il Ministero della costituente aveva manifestato particolare attenzione per la certezza del diritto a causa dell'instabilità della normativa dell'epoca⁽⁵¹⁾. Invero è principio non scritto ma logico – e già segnalato da attenta dottrina – che *per assicurare il diritto è necessaria la certezza del diritto*⁽⁵²⁾.

cittadini e Stato – in un regime di incertezza giuridica portato oltre il limite di sopportabilità che dovrebbe essere proprio di una società civile” (55-56). Da ultimo, cfr. A. Contrino, *Sulla certezza del diritto in materia tributaria tra unità del diritto e pluralità di ordinamenti giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, V, 37 ss., il quale rileva che il principio di certezza del diritto in materia tributaria è un “valore certamente positivo”.

⁽⁴⁹⁾ Si veda Corte cost., n. 364 del 1988, richiamata anche da G. Marongiu [*Il nuovo statuto del contribuente: un contributo*, in *NEΩTEPA*, n. 1 del 2017 (*L'evoluzione dello Statuto dei diritti del contribuente*), 4 ss., 5], secondo la quale “il soggetto deve poter trovare, in ogni momento, cosa gli è lecito e cosa gli è vietato: ed a questo fine sono necessarie leggi precise, chiare, contenenti riconoscibili direttive di comportamento” (par. 8). Certezza del diritto, per l'illustre studioso, significa “prevedibilità dell'applicazione della legge e stabilità dei rapporti giuridici” (*ivi*, 5).

⁽⁵⁰⁾ Sul punto, P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 249 ss.; L. Del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., 3; P. Pistone, *op. cit.*, 16 ss.; A. Carinci – T. Tassani, *op. cit.*, 88. Norberto Bobbio, nel 1953, rifletteva sul “valore” certezza del diritto nel suo *Teoria della giustizia. Lezioni di filosofia del diritto 1953*, ed. Aragno, Torino, 2012.

⁽⁵¹⁾ Vedi G. Marongiu, *Una storia fiscale dell'Italia repubblicana*, Torino, 2017, 69 ss., il quale rammenta che la Commissione economica per l'Assemblea costituente (istituita da Pietro Nenni e presieduta da Giovanni Demaria) auspicava – alla stregua dell'ordinamento tedesco – un codice tributario sui principi generali, sulla dichiarazione, sull'accertamento, sulla riscossione, sulle agevolazioni, sul procedimento tributario e sul processo. Ulteriori riflessioni, dello Stesso Autore, sulla certezza del diritto, con richiami al pensiero di Allorio, sono in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 21 ss.

⁽⁵²⁾ Si rammenta che, nel 1942, Flavio Lopez de Oñate pubblicò *La certezza del diritto*, poi seguita da una seconda edizione, nel 1959, ed una terza nel 1968. L'autore, esaminando concetto e fondamento della certezza del diritto, sottolinea che “il concetto di Stato di diritto sorge alimentandosi alle sue radici proprio di questo succo vitale” (*op. cit.*, ed. 1968, 47). L'autore richiama opere di Romagnosi (del 1820) e di Rosmini (del 1841), il quale riconosceva, tra i fini dello Stato, la certezza del diritto. Anche Francesco Carnelutti ha dedicato importanti scritti alla certezza del diritto; egli collegava la libertà alla certezza del diritto, che indica all'individuo “quello che può, quello che deve e quello che non può fare”; con la chiarezza che lo caratterizzava, osservò che “o il diritto è certo o non è diritto” (*Certezza, autonomia, libertà, diritto*, in *Il diritto dell'economia*, 1956, 1185 ss.; rist. in *Discorsi intorno al diritto*, vol. terzo, Padova, 1961, 185 ss., 191). L'Autore, peraltro, già nel terzo decennio del secolo scorso, aveva segnalato, in un importante saggio su *La crisi della legge* (in *Discorsi intorno al diritto*, Padova, 1937, 167 ss.), che “l'accrescimento quantitativo determina lo scadimento qualitativo” (178) e che “ogni mutamento della legge rappresenta un turbamento di equilibri, uno sconvolgimento di previsioni, un rallentamento di iniziative” (179). L'Autore torna sull'argomento anche nello scritto *La certezza del diritto* (in *Riv. dir. proc. civ.*, 1943, I, 81 ss.), e nello scritto *Nuove riflessioni intorno alla certezza del diritto* (in *Riv. dir. proc. civ.*, 1950, I, 115 ss.). In quest'ultimo riflette sul concetto di

A livello europeo il principio di certezza dei rapporti giuridici è elemento fondamentale dello Stato di diritto, e premessa della fiducia del pubblico nella giustizia. Infatti la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo⁽⁵³⁾ ha affermato che “... *il principio della certezza dei rapporti giuridici ..., tende soprattutto a garantire alle persone soggette alla giustizia una certa stabilità delle situazioni giuridiche e a favorire la fiducia del pubblico nella giustizia ...*” (par. 35). “*Questo principio – prosegue la sentenza – è implicito in tutti gli articoli della Convenzione e costituisce uno degli elementi fondamentali dello Stato di diritto ... In effetti, l'incertezza – che sia legislativa, amministrativa o attinente alle pratiche applicate dalle autorità – è un fattore di cui si deve tenere conto per valutare la condotta dello Stato ...*” (par. 36)⁽⁵⁴⁾.

Come la Corte dei Diritti dell'Uomo, così pure la Corte di Giustizia Europea ribadisce:

- che il principio del legittimo affidamento ed il principio di certezza del diritto “*rientrano nell'ordinamento giuridico comunitario*”⁽⁵⁵⁾ e come tali “*devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie, ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie*”⁽⁵⁶⁾.

- che la certezza del diritto “*esige, in particolare, che una normativa che comporta conseguenze svantaggiose per i privati sia chiara e precisa e che la sua applicazione sia prevedibile per gli amministrati*”⁽⁵⁷⁾. Tale “*necessità di*

certezza, indicando una parentela tra *certare* e *cernere*, ovvero *discernere, veder chiaro*; da ciò – secondo l'Autore – la necessità della certezza del diritto per poter raggiungere la verità. Aggiungeremmo noi, per poter decidere ed intraprendere.

⁽⁵³⁾ Sentenza *Mazzeo c. Italia*, cit., retro, nota 23.

⁽⁵⁴⁾ In quest'ultima espressione sembrerebbe implicita una impostazione che presuppone un rapporto diritti-doveri tra privato e pubblico, tale per cui, in caso di inadempimento di un “*dovere di certezza*” delle regole relative ai poteri pubblici, possano derivare valutazioni sulla “*condotta dello Stato*”.

⁽⁵⁵⁾ Cfr. sentenza *Deutsche Milchkontor GmbH e altri contro Repubblica federale di Germania*, 21 settembre 1983, causa C-205-215/82, par. 30. Nella sentenza *Fintan Duff* (15 febbraio 1996, C-63/93), il giudice europeo riconobbe che il principio del legittimo affidamento “*fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario*” e “*costituisce il corollario del principio di certezza del diritto, che esige che le norme giuridiche siano chiare e precise, ed è diretto a garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto comunitario*” (par. 20). Anche in ambito Iva la Corte di Giustizia europea ha ribadito che le autorità tributarie nazionali sono tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento (sentenza *Elmeka NE*, 14 settembre 2006, causa C-181-183/04, par. 31).

Nella dottrina amministrativistica si veda, per tutti, F. Merusi, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, con importanti riferimenti all'ordinamento tedesco (3 ss.).

⁽⁵⁶⁾ Par. 31 della sentenza *Elmeka NE*, cit.

⁽⁵⁷⁾ Corte di Giustizia, *Vereniging voor Energie*, 7 giugno 2005, causa C-17/03, par. 80.

certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di riconoscere con esattezza l'estensione degli obblighi ch'essa impone" (58).

È appena il caso di ricordare che i principi europei, come quello in esame, hanno cogente e immediata rilevanza precettiva in quanto "costituzionalizzati" per effetto dell'art. 117, comma 1, Cost., che ad essi vincola la potestà legislativa statale (59).

Nel nostro ordinamento, il principio di certezza del diritto ha peraltro rilevanza costituzionale, per così dire, anche "propria" e diretta.

Come enunciato dalla Corte costituzionale (60), i principi di "*certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini*" sono "*di preminente interesse costituzionale*" e "*costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale secondo la Corte EDU*".

Ad avviso del giudice delle leggi, il principio di certezza del diritto comporta due corollari:

- il principio di legalità, che (per la materia tributaria) trova espressione precipua all'art. 23 Cost. (61);

- il principio del legittimo affidamento del cittadino nella certezza del diritto (62) quale "*principio connaturato allo Stato di diritto*" (63). Tale prin-

Nello stesso senso, Corte di Giustizia, *ASM Brescia c. Anigas*, 17 luglio 2008, causa C-347/06, par. 69.

(58) Così la sentenza *Irlanda contro Commissione delle Comunità europee*, 15 dicembre 1987, causa C-325/85, par. 18.

(59) Ancorché, come giustamente paventa G. Marongiu (*Il nuovo Statuto del contribuente: un contributo*, cit., 4 ss., 6), "l'affermazione e la diffusione di un diverso Stato di diritto, non più legato alla sola tutela della libertà, ma volto al soddisfacimento dei diritti sociali e di intervento nel settore economico, ha messo in crisi l'ideale codicistico di certezza del diritto".

(60) Sentenza n. 24, del 9 febbraio 2018.

(61) Corte cost., 7 aprile 2011, n. 115, punto 1.1. Per un approfondito studio sull'art. 23 Cost., si veda G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 29 ss.

(62) Corte cost., n. 188 del 25 luglio 2022, e n. 210 del 5 novembre 2021. In dottrina, si veda G. Falsitta (*Recupero retroattivo degli "aiuti di Stato" e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 655 ss., 660 ss.), il quale cita la sentenza della Corte cost., n. 155 del 1990 che richiama, tra le argomentazioni a tutela dell'affidamento, anche l'art. 41 Cost. sulla libera iniziativa economica; si veda altresì M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, *passim*.

(63) *Ex multis*, sentenze n. 416 del 4 novembre 1999; n. 525 del 22 novembre 2000; n. 160 del 27 giugno 2013; n. 170 del 4 luglio 2013; n. 73 del 12 aprile 2017; n. 241 del 21 novembre 2019. In dottrina, vedi G. Marongiu (*Lo Statuto dei diritti del contribuente*, seconda ed., Torino, 2010, 81), il quale sottolinea che l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica "va ... tutelato non solo nei confronti delle aspettative create da atti

cipio è “ricaduta e declinazione ‘soggettiva’ dell’indispensabile carattere di coerenza di un ordinamento giuridico, quale manifestazione del valore della certezza del diritto”⁽⁶⁴⁾, assumendo l’art. 3 Cost. (sul principio di uguaglianza) a “referente unico dell’affidamento del cittadino”⁽⁶⁵⁾.

La Cassazione in più occasioni ha riconosciuto che il “*principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica – quale elemento essenziale dello Stato di diritto*”⁽⁶⁶⁾ ... – “*mutuato da quelli civili-stici della buona fede e dell’affidamento incolpevole nei rapporti fondati sull’autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico – e, quindi, anche in quelli tributari – e costituisce un preciso limite all’esercizio sia dell’attività legislativa, sia dell’attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché ... un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l’interprete delle disposizioni tributarie ...*”⁽⁶⁷⁾.

Che il principio di certezza del diritto sia tra le priorità del nostro legislatore, emerge tra l’altro dalle due leggi delega, n. 111 del 9 settembre 2023 e n. 23 dell’11 marzo 2014.

L’art. 4, legge n. 111 del 2023, rubricato “principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente”, al primo comma, lett. b), stabilisce che il Governo deve “*valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto*”⁽⁶⁸⁾.

dell’Amministrazione”, ma anche da atti del legislatore. Già F. Lopez de Oñate (*op. cit.*, 47) sottolineava che “l’esigenza della certezza del diritto è basata sulla sicurezza che all’individuo ne deriva” e F. Benvenuti (*Caso e incertezza del diritto*, in *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, II, Milano, 1988, 23 ss., ora in *Scritti giuridici*, Vol. V, *Articoli e altri scritti* (1984 – 1999), Milano, 2006, 4023 ss., 4023) aggiunge che “la lotta per la certezza del diritto è lotta per la garanzia della libertà individuale, in quanto la norma segna i limiti di tale libertà che riconosce all’individuo”. Da ultimo si veda anche G. Petrillo, *Revirement ministeriali in peius e nuove prospettive di tutela del legittimo affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 237 ss., 239 ss.

⁽⁶⁴⁾ Corte cost., n. 136 del 3 giugno 2022.

⁽⁶⁵⁾ La Consulta prosegue affermando che trattasi di principio non tutelato in termini assoluti e inderogabili; esso infatti “è sottoposto al normale bilanciamento proprio di tutti i diritti e valori costituzionali”. In dottrina, si vedano G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 102 ss.; A. Carinci – T. Tassani, *op. cit.*, 88 ss.

⁽⁶⁶⁾ Sul punto si veda, nella dottrina tedesca, H. Weber-Grellet, *Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat. Kontinuität und Planungssicherheit*, in *StuW*, 2003, 278 ss.

⁽⁶⁷⁾ Così Cass. civ., 10 dicembre 2002, n. 17576 (in *Riv. dir. trib.*, 2003, III, 249 ss., con nota di V. Mastroiacovo, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, 268 ss.) e Cass. civ., n. 7080 del 14 aprile 2004, richiamata da G. Marongiu (in *Una storia fiscale dell’Italia repubblicana*, cit., 273). Più di recente si vedano, negli stessi termini, Comm. trib. prov. Valle d’Aosta, 11 gennaio 2011, n. 1 (in una ipotesi di mancata autotutela) e Comm. trib. reg. Lazio, 4 settembre 2012, n. 215 (in ipotesi di tutela del legittimo affidamento in seguito a condono).

⁽⁶⁸⁾ La certezza del diritto è richiamata anche all’art. 21 della medesima legge n. 111

L'art. 3, legge n. 23 del 2014, richiama parimenti, per finalità di revisione del sistema fiscale, la “*certezza del diritto*”, oltre alla “*uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi*”⁽⁶⁹⁾.

Si è visto dunque che il principio fondamentale della certezza del diritto comporta “limiti negativi” all'esercizio dell'attività legislativa e amministrativa in campo tributario. Non si parla peraltro di conseguenti “doveri” e di reciproci diritti-doveri. Altro infatti è porre limiti al potere, altro ipotizzare un vero e proprio rapporto di (reciproci) diritti-doveri.

Cerchiamo di approfondire ora come possano interagire reciproci diritti e doveri⁽⁷⁰⁾ nell'evoluzione dello Stato di Diritto in senso sostanziale (che deve perseguire il “valore giustizia”).

del 2023 tra i principi per la redazione di testi unici e di un codice del diritto tributario. L. Carpentieri (*L'attuazione della riforma tributaria: considerazioni introduttive sulla revisione dello Statuto del contribuente*, in *L'attuazione della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, Pisa, 2024, 4) sottolinea che tali principi “rappresentano il baricentro intorno al quale ruota l'impianto complessivo della riforma fiscale”.

⁽⁶⁹⁾ Anche nel 2003, la legge delega per la riforma del sistema fiscale (7 aprile 2003, n. 80) affermava, all'art. 2, primo comma, lett. c), che “*le norme fiscali, in coerenza con le disposizioni contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212 ... sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività*”. Non è questo il momento di soffermarsi sulla non coincidenza dei concetti di *certezza* del diritto e *chiarezza* delle norme; ma ci sembra comunque opportuno segnalare anche tale affermazione di principio. Peraltro rammentiamo che lo Statuto dedica l'art. 2 alla “*chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*”. La *certezza*, come rileva G. Marongiu (*Il nuovo Statuto del contribuente: un contribuente*, cit., 4) richiamando Bobbio, “si ottiene attraverso i requisiti fondamentali della norma giuridica: generalità, astrattezza, rigidità”.

⁽⁷⁰⁾ Chiaro esempio di tale situazione di disparità sul piano dei diritti delle parti in giudizio e doveri reciproci, può trarsi da una recente ordinanza di Cassazione (n. 3057 del 6 febbraio 2025) la quale, in un caso di decadenza dei termini di impugnazione per mancata comunicazione al contribuente del dispositivo della sentenza, ha ritenuto che l'art. 37, d.lgs. n. 546 del 1992 “è un preciso obbligo del personale di segreteria, come risulta dall'indicativo performativo (‘è comunicato’) in luogo della locuzione verbale ‘deve essere comunicato’”; “*tuttavia* – prosegue la Suprema Corte – l'omissione di tale adempimento non comporta alcun riflesso sulla decorrenza del termine lungo per impugnare” (par. 1.1.) e prevede “un onere di diligenza” alla parte in quanto “non particolarmente gravoso o sproporzionato, consistendo nel dovere di informarsi con una periodicità accettabile circa l'avvenuta pubblicazione della sentenza mediante deposito della stessa in segreteria”. Quindi un dovere di informare non adempiuto dalla parte pubblica, non ha alcuna conseguenza procedimentale a favore del contribuente; e, al contrario, viene per così dire “supplito” da un preciso dovere di questa (“di informarsi con una periodicità accettabile”) non espressamente previsto *ex lege*.

4. – Il “valore giustizia” richiede diritti e doveri di entrambe le parti del rapporto giuridico d'imposta. Il principio di proporzionalità quale garanzia del rispetto del nucleo essenziale dei diritti

Nell'evoluzione dello Stato di diritto, per assicurare giustizia tributaria sembra essenziale che venga progressivamente abbandonato il modello incentrato sul “potere” unilaterale (quando si parla di “compiti” o “facoltà” del potere, il modello è sempre incentrato sul “potere”, sull'atto unilaterale, sul dislivello di situazioni giuridiche) e recuperato un modello più paritario, fondato dunque su “limiti” al potere, che ammette doveri della parte pubblica a fronte di diritti della parte privata, e quindi un “rapporto giuridico tributario” ⁽⁷¹⁾.

Diritti e doveri che, necessariamente devono essere fondati sul primario valore della certezza ⁽⁷²⁾.

Nei rapporti pubblico-privato, poi, l'esercizio dei poteri dello Stato, teso a perseguire interessi pubblici, comporta il *dovere* (dei poteri pubblici) di ridurre “al minimo indispensabile” “le intromissioni nella sfera del governato”, rispettando sempre il nucleo essenziale dei suoi *diritti* fondamentali ⁽⁷³⁾. Il valore *giustizia* richiede una “regola base” che stabilisca il *quantum* di protezione della sfera personale del contribuente. Detta “regola base” posta a disciplinare il rapporto pubblico-privato, non può che essere il *principio di proporzionalità* ⁽⁷⁴⁾.

⁽⁷¹⁾ La già richiamata sentenza di Cassazione n. 3559 del 2009 (*supra*, nota 11) fa esplicito riferimento al “rapporto giuridico tributario”. Ci sembra sulla stessa linea A. Giovannini (*Concordato preventivo: inquadramento sistematico*, in AA.VV., *La riforma fiscale, I diritti e i procedimenti*, Vol. III, *Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi*, a cura di A. Giovannini, Pisa, 2024, 43 ss.), il quale rileva che il “paradigma concettuale” rimane quello del potere, e sottolinea l'importanza di “desacralizzare” la figura del potere ed “iniziare a ragionare ‘per relazione’” (49-50). In altro scritto, l'autore evidenzia che lo scopo del diritto è la giustizia (*Proporzionalità e identità del fatto materiale: il cuore della riforma*, in *La riforma fiscale*, cit., 149, 151).

⁽⁷²⁾ Per tutte, si veda Corte cost., n. 364 del 24 marzo 1988, ancora in tema di certezza del diritto: è “un dovere fondamentale degli organi legislativi formulare norme concettualmente e semanticamente precise, chiare e intelligibili nei termini impiegati, nelle finalità cui sono dirette, nelle indicazioni dei comportamenti richiesti perché il soggetto deve trovare, in ogni momento, cosa gli è lecito e cosa gli è vietato”; in dottrina si veda anche G. Marongiu, *Il nuovo Statuto del contribuente: un contributo*, cit. Già Calamandrei considerava “supremo bene” nello Stato “la certezza dei diritti e dei doveri individuali” (*Il giudice e lo storico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, XVI, Padova, 1939, 105 ss., 125).

⁽⁷³⁾ Ancora la sentenza di Cassazione n. 3559 del 2009 (cit.), afferma che “le intromissioni nella sfera del governato sono delle eccezioni rispetto alla regola della sua intangibilità, derivante dall'assunzione, da parte dello Stato italiano, della forma dello Stato di diritto ... esse devono essere ridotte al minimo indispensabile ...” Si veda ora il comma 2 dell'art. 10-ter, Statuto dei diritti del contribuente.

⁽⁷⁴⁾ Così sempre la sentenza di Cassazione n. 3559 del 2009 (cit.), la quale riconosce

Sia il Trattato sull'Unione europea, sia la CEDU, sia la Carta di Nizza individuano, quale limite di intromissione nelle libertà e nei diritti fondamentali, il principio di proporzionalità. L'art. 5, quarto comma, TUE, statuisce che *“in virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati”*.

La CEDU parimenti prevede – in sintonia con quanto sopra detto circa il passaggio dallo Stato di diritto formale a quello sostanziale – la possibilità di limitare le libertà solo qualora esistano due presupposti essenziali: a) la previsione di legge e b) la necessità della limitazione, il che evoca il principio di proporzionalità⁽⁷⁵⁾.

L'art. 52, primo comma, della Carta di Nizza parimenti prevede due requisiti per le *“eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta”*: le limitazioni *“devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà”*. *“Nel rispetto del principio di proporzionalità – prosegue la norma – possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”*.

detto principio come *“immanente nell'ordinamento”*. Precisa G. Mercuri (*op. cit.*, 52 ss) che il principio di proporzionalità è ormai assunto a “principio generale del diritto dell'Unione Europea”. Con riferimento, poi, all'ordinamento nazionale, cfr., dello stesso autore, *op. cit.*, 82 ss. Sul tema, cfr. *infra*, par. 8.

⁽⁷⁵⁾ È sufficiente esaminare alcuni articoli della CEDU per rilevare l'esistenza di tale principio informatore della Carta. Gli artt. 8 (diritto al rispetto della vita privata e familiare), 9 (libertà di pensiero, di coscienza e di religione), 10 (libertà di espressione), 11 (libertà di riunione e di associazione) prevedono, sempre al secondo comma, la possibilità di limitare la libertà solo se ciò sia consentito dalla legge e con “misure necessarie”, in una società democratica... Di particolare interesse per la tutela dei diritti fondamentali del contribuente è la sentenza della CEDU *L.B. v. Hungary*, 9 marzo 2023, ove si bilanciano gli interessi pubblici alla riscossione con i diritti alla tutela dei dati personali del contribuente, evasore di tributi oltre una determinata soglia. La Corte ha ritenuto che nel caso specifico il legislatore non avesse ponderato adeguatamente la necessità di pubblicare dati personali del contribuente, comprensivi del suo indirizzo di casa, da un lato, e l'obiettivo di tutela degli interessi economici della collettività, dall'altro (par. 136). Conclude la Corte ritenendo violato l'art. 8, CEDU, poiché l'Ungheria *“non avrebbe dimostrato che il legislatore abbia ricercato un giusto equilibrio tra gli interessi pubblici e privati considerando di assicurare la proporzionalità dell'interferenza”* (par. 138).

Non è da dimenticare anche il Primo Protocollo addizionale alla CEDU, firmato a Parigi il 20 marzo 1952, che all'art. 1 (protezione della proprietà), seconda frase, statuisce il diritto degli Stati membri *“di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende”*.

È altresì da precisare che il principio di proporzionalità, cardine dei rapporti tra pubblico e privato, ha una duplice veste: sia come *limite* ai poteri (con i canoni di adeguatezza, necessità, ragionevolezza) per poter raggiungere un determinato fine (divieto di eccesso)⁽⁷⁶⁾ senza incidere il nucleo essenziale dei diritti; sia come *dovere* di porre in essere le azioni *necessarie* al raggiungimento di un fine (divieto di difetto).

Rileviamo dunque che la *giustizia* richiede imprescindibilmente la previsione di *doveri* in capo alla parte pubblica, sia nella fase legislativa, sia in quelle amministrativa e giudiziaria. Non a caso autorevole dottrina costituzionale⁽⁷⁷⁾ ha affermato che “nelle società giuste la categoria dominante è quella dei doveri, non quella dei diritti”. A tal proposito, è appena il caso di richiamare la Relazione al Senato relativa ad un disegno di legge costituzionale del 1992 circa la (allora prospettata) “Carta dei diritti del contribuente”⁽⁷⁸⁾. “È opportuno riportare al centro dell’attenzione – si legge in detta Relazione – *l’esigenza di una piena realizzazione dei diritti dei cittadini nella coscienza che il ‘contratto sociale’ delle moderne società si regge essenzialmente sul ‘patto fiscale’, patto che implica ‘diritti’ e ‘doveri’ reciproci dello Stato e del cittadino. In tal modo si può meglio comprendere che praticare una politica dei diritti non significa affatto trascurare il momento della ‘responsabilità’ individuale o collettiva*”⁽⁷⁹⁾.

⁽⁷⁶⁾ Nella citata Corte cost., n. 188 del 2022 (*supra*, nota 61), il giudice delle leggi – valutando il bilanciamento del principio del legittimo affidamento con altri principi – ha affermato che si deve apprezzare “*se la misura sia proporzionata – cioè ‘se sia necessaria e idonea al conseguimento di obiettivi legittimamente perseguiti, in quanto, tra più misure appropriate, prescriva quella meno restrittiva dei diritti a confronto e stabilisca oneri non sproporzionati rispetto al perseguimento di detti obiettivi*” (sentenza n. 1 del 2014)”.

⁽⁷⁷⁾ G. Zagrebelsky, *op. cit.*, 114.

⁽⁷⁸⁾ Vedi G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 46.

⁽⁷⁹⁾ Sul punto appare ancora attuale il pensiero di G. Zagrebelsky (*op. cit.*, 112-113) che richiama la “concezione antica” dei diritti, “essenzialmente di diritto oggettivo: i diritti come conseguenza o riflesso di un diritto giusto; i diritti come compito realizzativo dei governanti, come dovere dei potenti a favore dei più deboli”; la concezione antica “implica un generale ‘principio di responsabilità’ di tutti e di ciascuno nei confronti di tutto e di tutti”. Ci sembra risuonino in queste espressioni le parole di Rudolf von Jhering citate nella nota 33. Sottolinea peraltro G. Marongiu (*Il nuovo statuto del contribuente: un contributo*, cit., 4) la ritrosia della nostra Amministrazione pubblica ad assumersi responsabilità.

5. – I principi generali (propri e comuni) della “comunità di diritto” europea

Non si può trascurare, per completezza, un cenno ad altri principi generali di derivazione europea⁽⁸⁰⁾ che contribuiscono a creare (progressivamente) in Europa una vera e propria “comunità di diritto”.

In dottrina si distinguono principi *propri* e principi *comuni*.

Questi ultimi (tra cui certezza del diritto, affidamento e proporzionalità) – già richiamati *supra* – si desumono dagli ordinamenti degli Stati membri e sono enunciati in via interpretativa *in primis* dalla Corte di Giustizia⁽⁸¹⁾.

I principi *propri* sono previsti da fonti di diritto europeo o desunti dall'attività interpretativa della Corte di giustizia dell'UE⁽⁸²⁾. Essi attengono alle libertà fondamentali: circolazione delle merci (art. 110 TFUE), circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE), libertà di stabilimento delle attività economiche (art. 49 TFUE), circolazione dei servizi (art. 56 TFUE), movimento dei capitali (art. 63 TFUE). Tra questi, fondamentali sono il divieto di restrizione e di discriminazione in base alla nazionalità (e residenza fiscale) (art. 18 del TFUE).

Le limitazioni delle libertà possono avvenire, ma solo in presenza di *cause di giustificazione* (coerenza dell'ordinamento fiscale nazionale, necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali o di contrastare l'abuso del diritto), e nei limiti del principio di proporzionalità (che – come detto – salvaguarda il nucleo essenziale delle libertà, senza sopprimerlo).

Tra gli altri principi *propri* del diritto europeo debbono menzionarsi i seguenti: il divieto di aiuti di Stato (art. 107 TFUE), che abbiano come effetto l'alterazione della libera concorrenza a favore di alcuni operatori economici; il divieto di abuso del diritto, che mira ad impedire l'utilizzo strumentale e contrario alla *ratio legis* delle norme di diritto dell'Unione; il principio di effettività, che impone agli Stati membri di garantire l'effettiva tutela delle libertà e dei diritti di derivazione europea; il diritto al contraddittorio, corollario del diritto di difesa⁽⁸³⁾.

⁽⁸⁰⁾ In quanto tali, aventi un valore superiore quali principi fondamentali dell'ordinamento; così A. Carinci – T. Tassani, *op. cit.*, 82.

⁽⁸¹⁾ Giustamente indicata quale “motore” dell'integrazione giuridica europea da A. Carinci – T. Tassani, *op. cit.*, 83.

⁽⁸²⁾ Vedi L. Del Federico, *op. cit.*, 9 ss.; A. Carinci – T. Tassani, *op. cit.*, 84 ss.

⁽⁸³⁾ Come si dirà *infra*, par. 7.2, dal 2024 lo Statuto dei diritti del contribuente ha introdotto l'art. 6-bis che prevede un contraddittorio “*informato ed effettivo*” per tutti i tributi, non solo per quelli di fonte europea.

Non possiamo non rilevare come i principi dell'ordinamento comunitario, come pure quelli tributari di derivazione costituzionale, siano influenzati dalle contingenze storiche della loro formazione: la Costituzione repubblicana volle affermare il primato della persona⁽⁸⁴⁾, umiliata dal precedente ordinamento totalitario, qualificandola nel duplice aspetto dei diritti inviolabili e dei doveri di solidarietà (art. 2 Cost.); l'ordinamento comunitario doveva assicurare l'unicità del mercato ispirato alle libertà economiche e in particolare alla libera concorrenza, ma pur sempre nel rispetto dei diritti fondamentali della persona. Entrambi sono attenti alla realizzazione dello Stato di diritto in senso sostanziale e non esiste, in linea di principio, contrasto tra i due, ma talora detto contrasto può realizzarsi⁽⁸⁵⁾; in tal caso, i principi fondamentali del nostro ordinamento possono costituire "controlimite" all'ordinamento comunitario⁽⁸⁶⁾. Segnaliamo peraltro che la Carta di Nizza, nei suoi primi quattro titoli, accoglie, come si è detto sopra, valori fondamentali (dignità umana, libertà, democrazia, uguaglianza, giustizia, solidarietà) che sono comuni agli Stati membri, cosicché può ipotizzarsi che nell'evoluzione storica si realizzi in concreto una Comunità di diritto europea fondata sui valori dello Stato di diritto nella loro globalità.

6. – *Lo Statuto dei diritti del contribuente: una legge su principi generali "positivi e propositivi", immanenti al diritto costituzionale e al diritto unionale, implicante "diritti" del contribuente e correlati "doveri" dello Stato, in un "rapporto tributario" (art. 1, Statuto) più paritario*

I principi generali di carattere costituzionale e unionale, avevano bisogno di loro attuazione in un testo che specificasse i *diritti* del contribuente ed i corrispondenti *doveri* dell'ente impositore nell'esercizio del potere *normativo* e del potere *amministrativo*, in un *rapporto* di rispetto del pri-

(84) Riprendendo in ciò il pensiero di Antonio Rosmini, prima, ed il personalismo francese (Maritain, Mounier), poi. Sulla rilevanza della "persona", "posta al centro del nuovo sistema costituzionale (art. 2 Cost.)", cfr. da ultimo G. Mercuri (*op. cit.*, 128).

(85) F. Gallo (*Le ragioni del fisco*, cit., 143), richiamando i valori fondamentali della Carta di Nizza, rileva che "tali disposizioni non vanno sopravvalutate ai nostri fini"; "in specifiche materie – come, appunto, quella tributaria – i principi fondamentali desumibili dall'ordinamento comunitario ed elaborati dalla Corte di giustizia, nonostante il disposto dell'art. 6 [del Trattato di Maastricht che rinvia ai diritti umani garantiti dalla CEDU], non sempre coincidono o sono convergenti con quelli espressi dall'ordinamento nazionale".

(86) Cfr. ancora F. Gallo (*Le ragioni del fisco*, cit., 138 ss.) con riferimento all'art. 3, comma 2, Cost. (quale "controlimite").

mato del cittadino come si desume (tra l'altro) dall'art. 1, comma due, della Costituzione (*"La sovranità appartiene al popolo ..."*)⁽⁸⁷⁾.

Nel 2000 vede così la luce lo "Statuto dei diritti del contribuente"⁽⁸⁸⁾ che, significativamente, è intitolato ai *"diritti"* (che postulano corrispondenti doveri) ed ha un'altra particolarità: è emanato con legge ordinaria (*ergo* in base ad un pieno apporto parlamentare). Il pensiero di fondo dello Statuto è la dignità del contribuente, che ha diritto di essere trattato come cittadino sovrano. Da ciò, un legislatore che rispetti le prerogative parlamentari, la certezza del diritto, la prevedibilità dei comportamenti da tenere (chiarezza e trasparenza normativa), ed una progressiva attuazione del "giusto procedimento" amministrativo. Lo Statuto si autoqualifica come portatore di *"principi generali dell'ordinamento tributario"*⁽⁸⁹⁾, e ciò, nel testo del 2000, *"in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione"*⁽⁹⁰⁾, fornito (non di rango costituzionale, ma) di efficacia di resistenza "rafforzata" rispetto alla possibilità di abrogazione da parte di successivi interventi legislativi⁽⁹¹⁾. Aspetto, questo, di tutto momento, se si considera che "l'instabilità perma-

(87) G. Silvestri (*op. cit.*, 38) chiaramente afferma che "caratteristica dei principi è l'essere 'precetti di ottimizzazione', che prescrivono che qualcosa debba essere realizzato, con specifiche regole di diritto ..."

(88) Legge 27 luglio 2000, n. 212, frutto in particolare del pensiero e dell'iniziativa (e tenacia) politica del prof. Gianni Marongiu, ordinario di diritto tributario nell'Università di Genova e sottosegretario al Ministero delle Finanze nel primo governo Prodi, fra il 1996 e il 1998. Sullo Statuto vedi, per tutti, G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit.; ma anche F. Moschetti (*Il "Principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 3 ss.) e G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, 7 ss.

(89) Come chiaramente affermato da Gianni Marongiu, "il legislatore dello Statuto opportunamente non ha ragionato in termini negativi (di divieti costituzionali), ma in termini positivi e propositivi, dettando principi generali" (G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 80). Sullo Statuto ed i rapporti tra *regole* e *principi*, si veda A. Carinci, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in AA.VV., *I diritti del contribuente, Principi, tutele e modelli di difesa*, a cura di A. Carinci – T. Tassani, Milano, 2022, 33 ss. Ma, ancor prima, A. Fedele *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 875 ss.

(90) Stranamente non era richiamato l'art. 2, sulla garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo, come segnalato in G. Moschetti, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio"*, cit., 905-906. È appena il caso di segnalare che proprio dall'art. 2 Cost. Feliciano Benvenuti traeva il fondamento di una piena difesa, per il cittadino, "della propria sfera giuridica" (*Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975, 807 ss., rist., in *Scritti giuridici*, cit., vol. IV, 3223 ss., 3230, 3256 ss.).

(91) L'art. 1, primo comma, prevede che *"le disposizioni della presente legge ... possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"*.

nente della legislazione non è sintomo di vitalità di un sistema tributario, ma espressione di malgoverno”⁽⁹²⁾ ed è diventata “una delle piaghe della legislazione tributaria, nonché uno dei sintomi più vistosi della crisi dello Stato di diritto che stiamo attraversando”⁽⁹³⁾.

Lo Statuto, ancorché derogabile con legge ordinaria, contenendo “i principi generali dell’ordinamento” è punto di riferimento per l’interpretazione⁽⁹⁴⁾ e può costituire *tertium comparationis* nel giudizio di eguaglianza della Corte costituzionale.

Gli articoli da 1 a 4 concernono la legge tributaria e si può dire abbiano come filo conduttore la conoscibilità e prevedibilità della norma, *ergo* la certezza del diritto, primo “tassello” di democrazia fiscale. Ciò viene delineato all’art. 1, ponendo un limite (quanto a presupposti e modalità) alle norme “interpretative”; all’art. 2, ponendo requisiti di “*chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*”; all’art. 3, intervenendo sulla “*efficacia temporale delle norme tributarie*”, che non può essere retroattiva; all’art. 4, ponendo limiti all’uso del decreto legge. Trattasi di norme aventi come “stella polare” il principio democratico di certezza del diritto.

Altrettanto deve dirsi dell’art. 10-*bis* (introdotto con l’art. 1, comma 1, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128), poiché tale norma pone fine ad una fase di applicazione del divieto generale⁽⁹⁵⁾ di abuso del diritto (principio “immanente” al diritto tributario), affidata ad arresti della giurisprudenza, dapprima della Corte di giustizia europea⁽⁹⁶⁾, e poi della Corte di Cassazione⁽⁹⁷⁾. Questa norma considera abusiva ogni operazione “*priva di so-*

⁽⁹²⁾ Così G. Falsitta, *Prefazione* alla XI edizione del *Manuale di diritto tributario. Parte speciale – Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2023, VI.

⁽⁹³⁾ Così G. Falsitta, *Prefazione* alla XII edizione del *Manuale di diritto tributario. Parte generale – Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2016, XX. Peraltro anche Francesco Carnelutti affermava che “il diritto esiste, ma non resiste” (*Ordinamento giuridico e morale cristiana*, in *La Morale di Cristo e la Società*, raccolta delle lezioni tenute nell’anno 1943 al VII Corso Cristologico, Roma, *Studium Christi*, 1944, in *Discorsi intorno al diritto*, vol. II, Padova, 1953, 6).

⁽⁹⁴⁾ “Ogni dubbio interpretativo sul significato di una disposizione, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dallo Statuto, deve essere risolto in senso conforme ai principi statutari” (così F. Tesaurò, *Compendio di diritto tributario*, V ed., Torino, 2013, 40). Analogamente, cfr. G. Mercuri, *op. cit.*, 121. La rilevanza interpretativa è oggi espressamente affermata all’art. 1, primo comma, Statuto dei diritti del contribuente (cfr. *infra*, par. 7.1.).

⁽⁹⁵⁾ Cioè anche al di là delle specifiche applicazioni dell’art. 37-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, in vigore dal 2008 al 2015.

⁽⁹⁶⁾ Valga per tutti il richiamo della nota sentenza *Halifax*, 21 febbraio 2006, causa C-255/02.

⁽⁹⁷⁾ Fondamentali le tre sentenze della Cassazione civile n. 30055, n. 30056, n. 30057 del 23 dicembre 2008, che hanno ricavato il principio generale antiabuso dall’art. 53 Cost.: quindi con efficacia generale per l’intero ordinamento (al di là dei limiti applicativi che

stanza economica”, che abbia creato “*un vantaggio fiscale indebito*”, in assenza di ragioni extrafiscali “*non marginali*”; ma altresì precisa che, in linea di principio, è fatta salva la libertà di scegliere tra “*operazioni importanti un diverso carico fiscale*”⁽⁹⁸⁾. Il che costituisce importante conferma di diritto positivo rispetto a quanto già affermato dalla giurisprudenza comunitaria⁽⁹⁹⁾. Rimangono difficoltà interpretative⁽¹⁰⁰⁾ che producono pesanti conseguenze processuali (in termini di certezza), ma è da apprezzare che il legislatore (sia pure con ritardo) abbia posto fine ad una fase di “supplenza” giurisprudenziale, adempiendo ad un suo dovere attuativo dell’art. 23 Cost.

Lo Statuto dei diritti del contribuente è intervenuto, si diceva, anche sull’aspetto del giusto procedimento amministrativo prevedendo *doveri* della Pubblica amministrazione.

Il primo *dovere* è ancora servente al principio di certezza del diritto, e così l’art. 5 prevede che l’Amministrazione finanziaria *deve* assumere, le idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative. Già qui appare una funzione “ausiliaria”⁽¹⁰¹⁾ dell’Amministrazione rispetto al cittadino. Ne sono espressione anche altre norme che concernono *doveri di informazione* non solo su circolari e risoluzioni emanate dalla Pubblica amministrazione⁽¹⁰²⁾, ma anche “*su ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l’irrogazione di una sanzione*”⁽¹⁰³⁾.

erano previsti nella disposizione antiabuso di cui all’art. 37-*bis*, comma 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600), consentendo addirittura l’applicazione d’ufficio.

⁽⁹⁸⁾ Vedasi il comma 4 dell’art. 10-*bis*.

⁽⁹⁹⁾ Cfr. ancora la sentenza *Halifax*, cit.

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr. sul punto le osservazioni critiche di G. Falsitta (*Manuale di diritto tributario. Parte generale*, XII ed. riveduta, Padova, 2023, 215 ss.), ed è forse in ragione di tali spazi valutativi che la disciplina è integrata dal principio di proporzionalità (cfr. *infra*, par. 8, ed ivi il richiamo al comma 3 dell’art. 10-*ter*, Statuto dei diritti del contribuente, quale novellato).

⁽¹⁰¹⁾ Da richiamare ancora, per la sua importanza, la citata Cass. civ., sez. trib., n. 3559 del 13 febbraio 2009 (*retro*, note 11, 44, 69), secondo la quale “*poiché, in quanto Stato sociale, lo Stato italiano è vincolato dal legislatore costituente a premurarsi di fornire, non solo le garanzie formali dei diritti del cittadino, ma a provvedere ai suoi bisogni sostanziali (art. 3 Cost., comma 2), i governanti sono tenuti ad operare, come s’è detto con espressione efficace per altri ordinamenti simili al nostro, come Helfer des Bürgers, come assistenti del cittadino, come suoi aiutanti, se non addirittura come servitori*”.

⁽¹⁰²⁾ Art. 5, comma 2, Statuto.

⁽¹⁰³⁾ Art. 6, comma 2, Statuto, su cui cfr. M. Pierro, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, *passim*. Precisa l’illustre autrice che la normativa fiscale “*individua* – nello Statuto ma anche nella disciplina di settore – una serie di diritti

Altre disposizioni riguardano *doverosi* comportamenti dell'Amministrazione volti ad assicurare la conoscenza degli atti notificati e della documentazione fiscale, la semplificazione del procedimento, la richiesta di chiarimenti prima di atti esecutivi⁽¹⁰⁴⁾, il “*contraddittorio informato ed effettivo*”, il “*diritto di accesso ed estrazione copia degli atti del fascicolo*”⁽¹⁰⁵⁾, la chiarezza e motivazione dei provvedimenti impositivi⁽¹⁰⁶⁾, i diritti e le garanzie del contribuente nelle verifiche fiscali⁽¹⁰⁷⁾, l'autotutela obbligatoria⁽¹⁰⁸⁾, il procedimento di “interpello” in caso di incertezze interpretative⁽¹⁰⁹⁾.

Emerge un quadro globale di diritti e doveri che sono indicativi di posizioni giuridiche più paritarie, e non a caso il primo comma dell'art. 1, richiama, per la prima volta nello Statuto, il concetto di “*rapporto tributario*”⁽¹¹⁰⁾.

Il compendio della “nuova filosofia” del “rapporto” tra contribuente e Pubblica amministrazione, si ha poi nell'art. 10, comma, 1, ai sensi del quale detti “*rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede*”⁽¹¹¹⁾, principio cardine dello Stato di diritto, insieme al principio di proporzionalità⁽¹¹²⁾.

a favore del contribuente e di *obblighi* che gravano sull'autorità finanziaria” (*ivi*, 42). Cfr. anche D. Mazzagreco, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 88 e ss.; R. Schiavolin, *Il dovere di informazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 319 ss.

⁽¹⁰⁴⁾ Vedasi ancora le disposizioni contenute nell'art. 6, Statuto.

⁽¹⁰⁵⁾ Art. 6-*bis*, primo e terzo comma, Statuto.

⁽¹⁰⁶⁾ Art. 7, Statuto.

⁽¹⁰⁷⁾ Art. 12, Statuto.

⁽¹⁰⁸⁾ Art. 10-*quater*, Statuto.

⁽¹⁰⁹⁾ Art. 11, Statuto.

⁽¹¹⁰⁾ “*Le disposizioni della presente legge*”, afferma tale norma, “*si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario*”.

Cfr. sul punto L. Carpentieri, *op. cit.*, 3. ss. Sul “rapporto giuridico tributario”, si vedano A. Carinci – T. Tassani, *op. cit.*, 93 ss. Né può trascurarsi che Corte cost. 23 dicembre 2019, n. 288 (punto 6.3.) riconosce che a base del dovere tributario esistono “*altissime ragioni di civiltà giuridica*”, aggiungendo che, se ci si allontana da esse, “*si palesa un'alterazione del rapporto tributario secondo lo schema previsto nel bilanciamento di interessi e controinteressi riportato nel testo dell'art. 53 Cost. ...*”.

⁽¹¹¹⁾ Rileva M. Pierro che “la buona fede è *criterio/clausola generale*, ossia fonte di obblighi di protezione a carico dell'Amministrazione finanziaria e, al tempo stesso, regola che disciplina, orienta, giustifica, legittima e sanziona i comportamenti sia dell'Amministrazione finanziaria, sia del contribuente” (*op. cit.*, 29). Su tale principio, anche per ulteriori riferimenti dottrinali, cfr. M. Trivellin, *L'“impronta” della buona fede (in alcune recenti decisioni della Suprema Corte di cassazione)*, in AA.VV., *I diritti del contribuente*, cit., 173 ss.

⁽¹¹²⁾ Sul punto, ancora chiarissima, la citata Cass. civ., sez. trib., n. 3559 del 13

Le due parti del rapporto non sono (o non dovrebbero essere) dunque “controparti”, ma cooperatori per l’applicazione dell’imposta dovuta per legge. La norma, ancor prima che “esplicitazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell’Amministrazione pubblica” ⁽¹¹³⁾, ci sembra applicazione del principio di legalità (*ex art. 23 Cost.*): l’obbligazione tributaria è quella dovuta per legge e le due parti del rapporto devono “collaborare” per la sua corretta attuazione. Sembra progressivamente realizzarsi l’auspicio di chi aveva pensato un’Amministrazione pubblica più paritaria ⁽¹¹⁴⁾. Invero, come affermato dalla Suprema Corte subito dopo l’introduzione dello Statuto, “*uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di coerenza non deve avere timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito)*” ⁽¹¹⁵⁾.

In questo ampio quadro di diritti del contribuente e doveri dell’Amministrazione pubblica, mancavano alcuni “tasselli”. Ma un passo avanti si è compiuto con la riforma attuata nel 2023 (d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219) di cui al successivo paragrafo.

7. – *La legge delega del 2023, di riforma del sistema tributario, avvicina l’Italia all’Unione europea sotto il profilo della previsione di “doveri” in capo alla parte pubblica*

La recente legge delega per la riforma del sistema fiscale (n. 111 del 9 agosto 2023) indica al Governo tra i principi e criteri direttivi generali, quello di “*garantire l’adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell’ordinamento tributario e ai livelli di protezione dei diritti stabiliti dall’ordinamento dell’UE, tenendo anche conto dell’evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell’UE in materia tributaria*” ⁽¹¹⁶⁾.

L’art. 4 della medesima Legge prevede che lo Statuto dei diritti del contribuente debba:

a) rafforzare l’obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante indicazione delle prove su cui fonda la pretesa;

febbraio 2009 (*supra*, nota 100) che, in realtà, si riferisce ad un “*principio di collaborazione e lealtà*”. In dottrina si veda, per tutti, M. Trivellini, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit.

⁽¹¹³⁾ Così F. Tesaro (*Compendio di diritto tributario*, cit., 89) che fa riferimento all’art. 97 Cost.

⁽¹¹⁴⁾ F. Benvenuti, *Per un diritto amministrativo paritario*, cit., 3223 ss.

⁽¹¹⁵⁾ Così Cass. civ., 30 marzo 2001, n. 4760. Vedi anche G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 54.

⁽¹¹⁶⁾ Così l’art. 3, comma 1, lett. a).

b) valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;

(*Omissis*).

e) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;

f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;

g) prevedere una generale applicazione delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;

h) potenziare l'esercizio del potere di autotutela⁽¹¹⁷⁾.

La riforma dello *Statuto dei diritti del contribuente*⁽¹¹⁸⁾ prevede, invece, maggiori “*livelli di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento UE*”, introducendo nuovi “*principi forti*”⁽¹¹⁹⁾, diritti del contribuente e doveri dei poteri pubblici che richiamiamo (sommariamente) nei successivi paragrafi⁽¹²⁰⁾.

7.1. – *Adeguamento della riforma dello Statuto alle garanzie del sistema europeo in una cornice generale progressivamente ispirata al “rapporto” giuridico d'imposta*

È appena il caso di segnalare che l'art. 1 amplia la cornice dei principi ai quali intende adeguarsi lo *Statuto dei diritti del contribuente* (l. n. 212 del 2000). Non si afferma più che “*le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario*”; con la riforma del 2023, l'art. 1, primo comma, Statuto, prevede che “*le disposizioni della presente legge, in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpre-*

⁽¹¹⁷⁾ La norma prosegue statuendo l'applicazione della stessa agli errori manifesti, nonostante la definitività dell'atto, nonché l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi.

⁽¹¹⁸⁾ Introdotta con il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

⁽¹¹⁹⁾ Espressione utilizzata da Cass. civ., sez. un., 25 luglio 2007, n. 16412, per definire i principi dello Statuto che “*caratterizzano l'attuale sistema tributario*”.

⁽¹²⁰⁾ Sui “nuovi diritti” riconosciuti dallo Statuto al contribuente, “cui corrispondono precisi doveri dell'Amministrazione”, cfr. G. Marongiu, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 164 e ss., 181. Per un'ampia disamina dell'art. 1, cfr. F. Moschetti – B. Nichetti, *Commento all'art. 1, Statuto dei diritti del contribuente*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 461 ss.

tazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario”.

Dopo vent'anni dalla modifica della legge generale sul procedimento amministrativo che ha inserito “*i principi dell'ordinamento comunitario*” tra quelli che reggono l'attività amministrativa (art. 1, l. 11 febbraio 2005, n. 15), anche l'ordinamento tributario ha inteso richiamare i medesimi principi.

Come sopra evidenziato, molto importante, a nostro parere, è il richiamo, per la prima volta nello Statuto, al “*rapporto tributario*”, che presuppone dunque l'esistenza di diritti e doveri reciproci. Concetti che sono da tempo parte integrante della giurisprudenza amministrativa⁽¹²¹⁾.

Passiamo ora a richiamare, con la dovuta sinteticità, alcuni dei diritti più importanti riconosciuti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

7.2. – *Il principio del contraddittorio “informato ed effettivo” ed il diritto di accesso agli atti. Dal “consenso” dell'amministrazione alla garanzia di diritti pieni*

L'art. 6-bis del novellato Statuto – recependo gli articoli 41, 47 e 48 della *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* – ha introdotto il *principio del contraddittorio* nello *Statuto dei diritti del contribuente* per tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, anche diversi da quelli armonizzati di fonte europea⁽¹²²⁾. Per tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi

⁽¹²¹⁾ Ricordiamo, ad esempio, T.a.r. Veneto, n. 837 del 2 maggio 2024 ove il giudice amministrativo ha affermato che “*il contribuente ha diritto ad accedere alla documentazione che attiene alla gestione del rapporto di imposta*” (punto 5.1.). Si veda, per un commento a tale sentenza, P. Accordino, *L'accesso agli atti del procedimento tributario: molto rumore per nulla?, retro*, 2024, 1593 ss.

⁽¹²²⁾ La Cassazione a SS.UU., nella sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 (par. 3.1), aveva previsto il diritto al contraddittorio solo per i tributi armonizzati. Tuttavia la Corte costituzionale nella sentenza n. 132 del 7 luglio 2015, al par. 3.1., aveva affermato che “*l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso*”. Sul punto si veda G. Ragucci, *Contraddittorio tributario e “giusto procedimento” nella giurisprudenza costituzionale*, in *NEQ-TEPA*, 2017, 13 ss.; L. Salvini, *Il contraddittorio procedimentale*, in AA.VV., *La riforma fiscale, I diritti e i procedimenti*, Vol. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, a cura di A. Giovannini, Pisa, 2024, 15 ss. Per ulteriori riferimenti anche al diritto europeo, vedi M. Pierro, *La buona Amministrazione*, in AA.VV., *I diritti del contribuente*, cit., 139 ss., 148 ss.; D. Deotto, *Il diritto al contraddittorio procedimentale*, in AA.VV., *I diritti del contribuente*, cit., 579 ss.; G. Marini, *Contraddittorio endoprocedimentale ed accertamento*, in *Studi in memoria di Francesco Tesaro*, Tomo II, a cura di M.C.

agli organi della giurisdizione tributaria⁽¹²³⁾, è previsto che siano preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio *informato ed effettivo*⁽¹²⁴⁾.

È statuito anche il *diritto*, su richiesta, di “*accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo*”⁽¹²⁵⁾, ancorché non sia previsto espressamente il termine “*diritto*”, per una certa ritrosia a parlare di diritti⁽¹²⁶⁾, preferendosi il riferimento ad un (unilaterale) “*consenso*” (utilizzato ben due volte nel terzo comma)⁽¹²⁷⁾; con ciò quasi trasmettendo l’idea che sia una concessione dell’Amministrazione finanziaria, non già un “*diritto originario*” del contribuente. Invero nell’*incipit* del terzo comma si legge: “*per consentire il contraddittorio, l’Amministrazione finanziaria ...*”; poco dopo, non diversamente, leggesi: “*... assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni...*”. Sembra perpetuarsi l’idea dello Statuto “*octroyé*”⁽¹²⁸⁾.

Il cammino (*in primis* culturale) del riconoscimento di *diritti* pieni nella fase procedimentale – diversamente da altri Paesi a noi vicini che lo prevedono espressamente⁽¹²⁹⁾ facendo propri i dettami dell’ordinamen-

Fregni – A. Giovannini – M. Logozzo – M. Pierro – S. Sammartino – N. Sartori, Milano, 2023, 167 ss.

⁽¹²³⁾ Salvo quelli previsti al comma 2 dell’art. 6-*bis*.

⁽¹²⁴⁾ Il legislatore italiano ha così recepito la giurisprudenza della UE che fa riferimento al “*diritto ad essere sentito prima dell’adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi*”. Si veda, per esempio, sulla “*tutela effettiva della persona*”, la sentenza *Sopropè* (18 dicembre 2008, C-349/07, par. 49), nonché *Kamino International* (3 luglio 2014, causa C-129/13 e C-130/13, par. 30, 35); sul “*diritto di essere sentito ... quale principio generale del diritto dell’Unione anche in mancanza di una normativa specifica*”, la sentenza *MM* (22 novembre 2012, causa C-277/11, par. 49); la medesima sentenza ha altresì affermato che tale diritto “*implica anche che l’Amministrazione competente presti tutta l’attenzione necessaria alle osservazioni della persona coinvolta esaminando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando sufficientemente la sua decisione ...*, laddove l’obbligo di motivare una decisione in modo sufficientemente dettagliato e concreto, al fine di consentire all’interessato di comprendere le ragioni del diniego opposto alla sua domanda, costituisce un corollario del principio del rispetto dei diritti della difesa” (par. 88).

⁽¹²⁵⁾ Sul punto M. Pierro, *op. ult. cit.*, 155 ss.; M.G. De Flora, *Il diritto di accesso agli atti nel procedimento tributario*, in *Studi in memoria di Francesco Tesauo*, Tomo II, cit., 203 ss.

⁽¹²⁶⁾ Si vedano le riflessioni di A. Carinci, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente*, cit., 14 ss., nonché di L. Carpentieri, *Il contraddittorio obbligatorio*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. II, cit., 27 ss.

⁽¹²⁷⁾ In verità l’espressione “*diritto al contraddittorio*” è nel secondo comma, ma in termini negativi, laddove si prevedono le ipotesi di esclusione.

⁽¹²⁸⁾ Ci si riferisce allo Statuto Albertino del 1848, “concesso” dal Sovrano al popolo (suddito).

⁽¹²⁹⁾ Il pensiero non può che rinviare al § 91 dell’*Abgabenordnung*, il quale contempla un vero e proprio diritto ad essere sentito (*Recht auf Gehör*): “prima di emettere un atto

to comunitario⁽¹³⁰⁾ – non è qui ancora completato. Certo di rilievo è l'affermazione perentoria del comma 3-bis dell'art. 1, Statuto (*“le Amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio ...”*), ma, in mancanza della previsione espressa di *diritti* e di *doveri*, ci si deve chiedere se detta garanzia rientri nello schema di un “rapporto” (tendenzialmente paritario) o sia ancora semplicemente una “modalità di azione”, un impegno dell'Amministrazione pubblica da *osservare* verso se stessa.

7.3. – I diritti e doveri sottesi alla motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria

La riforma ha rivisto anche la motivazione degli atti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario, prevedendo maggiori (ed anticipati) doveri in capo all'Amministrazione, ancorché non vengano espressamente qualificati come tali. L'art. 7, primo comma, prima frase, dello Statuto (*Chiarezza e motivazione degli atti*) prevede ora che *“gli atti dell'Amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati [rectius, devono essere motivati], a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione”* ⁽¹³¹⁾.

Sono stati introdotti due commi a ulteriore garanzia del contribuente: il comma 1-bis, il quale prevede che *“i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presup-*

amministrativo che possa incidere sui diritti di una parte interessata, a questa deve essere data la possibilità di esprimersi in merito a tutti i fatti rilevanti per la decisione”; sul punto rinvio al mio *Premesse valoriali e quadro costituzionale del “diritto al contraddittorio”*, cit. (*supra*, nota 15), 895 ss.; nella dottrina tedesca si veda R. Seer, *Durchführung der Besteuerung*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 25 ed., Köln, 2024, 1455 ss., 1465 ss.

⁽¹³⁰⁾ È appena il caso di rammentare che l'art. 41 della Carta di Nizza (*Diritto ad una buona Amministrazione*), al secondo comma, statuisce chiaramente che “tale diritto comprende in particolare: – il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio; – il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; – l'obbligo per l'Amministrazione di motivare le proprie decisioni”. Sul punto si veda M.G. De Flora, *op. cit.*, 217 ss.; M. Pierro, *La buona Amministrazione*, cit. Su *Il diritto a una buona Amministrazione e l'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali* è stato dedicato un intero numero di *NEQTEPA*, n. 2 del 2018, a cura di M. Pierro. Nella dottrina amministrativistica, cfr. D.U. Galetta, *Il diritto ad una buona Amministrazione*, cit., 172 ss.

⁽¹³¹⁾ Per approfondimenti sulla modifica normativa, si veda, per tutti, M. Mauro, *La motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario alla luce delle modifiche dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2024, 172 ss.

posti e non siano maturate scadenze”; il comma 1-ter, il quale, per gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, prevede che essi *indichino* [rectius, debbano indicare] “per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l’imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione”.

Come si diceva, il dovere è implicito, ma il legislatore qui tuttora rifugge da concetti “relazionali” e preferisce concetti che attengono alla modalità dell’azione amministrativa.

7.4. – Il “diritto al divieto” di bis in idem procedimentale

Riconoscendo un vero e proprio diritto al contribuente, l’art. 9-bis (Divieto di bis in idem nel procedimento tributario), prevede, invece, il “diritto a che l’Amministrazione finanziaria eserciti l’azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d’imposta” ⁽¹³²⁾.

Certo la norma aggiunge “salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l’emendabilità di vizi formali e procedurali”, ma è di tutto momento la previsione di un limite al potere accertativo, ovvero l’affermazione di un “diritto di non aggravamento”, che potremmo ricondurre ad un “divieto di eccesso” (e dunque al principio di proporzionalità) a favore del contribuente.

7.5. – Il diritto alla legalità dell’azione amministrativa come corollario del “potere-dovere” di autotutela obbligatoria

Alla stregua degli articoli che precedono, lo Statuto non afferma espressamente il diritto alla legalità dell’azione amministrativa, bensì formula due norme che disciplinano l’esercizio del potere di autotutela ⁽¹³³⁾, declinandola in obbligatoria (“procede”) e facoltativa (“può procedere”).

⁽¹³²⁾ Per primi commenti, cfr. G. Melis, *Il ne bis in idem*, in AA.VV., *I diritti del contribuente*, cit., 617 ss.; G. Consolo, *Il divieto di bis in idem nel procedimento tributario*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. II, cit., 63 ss.; A. Giovannini, *Proporzionalità e identità del fatto materiale: il cuore della riforma*, in *La riforma fiscale*, Vol. III, cit., 149 ss.

⁽¹³³⁾ In dottrina, si veda P. Rossi, *L’autotutela*, in AA.VV., *I diritti del contribuente*, cit., 331 ss.; G. Melis, *L’autotutela tributaria*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. II, cit., 123 ss.; M.P. Nastri, *L’incidenza del diritto tributario europeo sui diritti del contribuente in sede di autotutela*, in *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, Tomo II, cit., 231 ss.; T. Tassani, *Profili ricostruttivi e applicativi della nuova autotutela tributaria*, in *L’attuazione della riforma tri-*

L'art. 10-*quater* introduce il *potere-dovere* di autotutela obbligatoria, come indicato in rubrica (*“esercizio del potere di autotutela obbligatoria”*)⁽¹³⁴⁾, ma solo in casi di maggior evidenza⁽¹³⁵⁾. Esso prevede che *“l'Amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi”*, nei casi di *“manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione: a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria; e) errore sul presupposto d'imposta; f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza”*⁽¹³⁶⁾.

L'art. 10-*quinquies* introduce anche *l'esercizio del potere di autotutela facoltativa*. Detto articolo prevede che *“l'Amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione”*.

Il sistema dei due articoli (in cui l'autotutela obbligatoria è riconosciuta solo per i casi più evidenti) comporta che l'ipotesi generale dei vizi di legittimità o di merito sia ancora affidata alla discrezionalità che pondera plurimi interessi⁽¹³⁷⁾, non riconoscendo così piena tutela al principio di legalità dell'obbligazione tributaria; l'autotutela permane più nell'ambito

butaria, cit., 53 ss.; V. Ficari, *La “nuova” autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 693 ss.

⁽¹³⁴⁾ Tant'è vero che l'*incipit* del secondo comma dell'articolo è *“l'obbligo di cui al comma 1 ...”*.

⁽¹³⁵⁾ Cfr. F. Pistolesi, *La nuova disciplina dell'autotutela obbligatoria*, manoscritto della relazione tenuta al Convegno ANTI di Roma, 13 giugno 2024, il quale sottolinea, in tali ipotesi, il *“doveroso, d'ora in avanti – ripristino della legalità violata”*.

⁽¹³⁶⁾ Alla stregua del comma 2 dell'art. 6-*bis*, che prevede le ipotesi di esclusione del *“diritto al contraddittorio”*, il comma 2 dell'art. 10-*quater* contempla le esclusioni dell'obbligo di autotutela: *“l'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione”*.

⁽¹³⁷⁾ Invero, nell'ipotesi generale di atti *“illegittimi”* o *“infondati”*, non si afferma l'obbligatorietà dell'autotutela *ex art. 10-*quater**, bensì la facoltatività *ex art. 10-*quinquies**. La Suprema Corte, con la sentenza a Sezioni Unite, 21 novembre 2024, n. 30051, par. 14, ha affermato che, salvo le ipotesi di autotutela obbligatoria, *“l'azione dell'Amministrazione, pur doverosa a fronte dell'illegittimità dell'atto impositivo, è caratterizzata da discrezionalità quanto all'esercizio concreto del potere di autotutela, dovendo valutare la sussistenza di un interesse generale alla revisione dell'atto alla luce del complesso degli interessi coinvolti”*; sulla perma-

di un *potere* della parte pubblica⁽¹³⁸⁾, ancorato all'interesse fiscale, che nell'ambito del diritto a non contribuire se non quanto previsto per legge. Certo si deve tener conto di una pluralità di interessi, ma doveva essere curata, a nostro avviso, una soluzione ispirata al principio di proporzionalità nell'ambito del primato della legalità e non nell'ambito del primato della discrezionalità.

8. – *Progressiva realizzazione dello Stato di diritto anche con la previsione del principio di proporzionalità teso a bilanciare l'interesse pubblico alla doverosa riscossione dei tributi con la tutela dei diritti fondamentali*

È stata finalmente introdotto, in ambito tributario, una norma espressa sul *principio di proporzionalità*⁽¹³⁹⁾: principio cardine di giustizia tributaria, desumibile dal principio dello Stato di diritto e dai diritti fondamentali⁽¹⁴⁰⁾, che regola il rapporto tra poteri pubblici e diritti del contribuente⁽¹⁴¹⁾.

nenza di una “connotazione di discrezionalità” vedi anche il par. 10.1. della medesima sentenza. In dottrina si veda V. Ficari, *op. cit.*, 715 ss.

⁽¹³⁸⁾ Sempre nella citata sentenza delle SS.UU. per un verso si legge che “*l'autotutela tributaria riguarda atti conseguenti a presupposti impositivi definiti dalla legge, dunque di natura vincolata, e interviene su posizioni di diritto soggettivo, ossia il diritto del contribuente a non subire una tassazione non in linea con le previsioni normative, lesiva del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.*” (par. 10.1), per altro verso si afferma che “*l'autotutela tributaria consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria ... è espressione di un potere ancorato al soddisfacimento di un interesse pubblico, nella specie reperire le entrate fiscali legalmente accertate*” (par. 10). Insiste – richiamando la Relazione illustrativa – sul diritto soggettivo del singolo alla giusta imposta derivante dall'art. 53 Cost., T. Tassani, *op. ult. cit.*, 57-60; lo stesso autore riconosce un “obbligo” di autotutela per la parte pubblica in caso di vizio manifesto nei casi di cui all'art. 10-*quater*.

⁽¹³⁹⁾ L. Del Federico (*op. cit.*, 279 ss., 284 ss.), esaminando il “volto europeo dello Statuto del contribuente”, ha sottolineato la pregnanza di tale principio rispetto alla mera ragionevolezza. Vedi anche G. Vanz, *Ragionevolezza e proporzionalità delle indagini tributarie*, in *NEQTEPA*, n. 1 del 2017, in *L'evoluzione dello Statuto dei diritti del contribuente*, 26 ss. Nella dottrina amministrativistica si veda D.U. Galetta, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1988, *passim*; A. Sandulli, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998, *passim*;

⁽¹⁴⁰⁾ Così, nella dottrina tedesca, J. Hey (*Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, in Tipke/Lang, *op. cit.*, 135) richiamando in particolare il diritto di proprietà (art. 14, primo comma, GG) ed il diritto al lavoro (art. 12, primo comma, GG), sottolineando che dal principio di proporzionalità si desume il divieto di eccesso (*Übermaßverbot*).

⁽¹⁴¹⁾ Si veda in dottrina, per tutti, G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017, *passim*; C. Buccico, *Il principio di proporzionalità*, in AA.VV., *I diritti del contribuente*, cit., 71 ss.; M. Nussi, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. II, cit., 45 ss.; da ultimo, G. Mercuri, *op. cit.*, *passim*, ed ivi, sul principio di proporzionalità come “espressione dell'afflato di giustizia”, 44.

L'art. 10-ter (*"Principio di proporzionalità nel procedimento tributario"*) prevede che *"il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità"*. *"In conformità al principio di proporzionalità – prosegue il secondo comma – l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo"*. Infine *"Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie"* ⁽¹⁴²⁾.

Una prima osservazione attiene agli elementi del principio di proporzionalità che, così come enucleati dalla Corte costituzionale tedesca, investono i seguenti aspetti: a) la *"idoneità"* al fine; b) la *"necessarietà"* della misura adottata; c) la *"ragionevolezza"* della medesima, in un bilanciamento costi – benefici ⁽¹⁴³⁾, mentre nel comma due dell'art. 10-ter nulla si dice circa il primo ed il terzo elemento ora indicati ⁽¹⁴⁴⁾. In particolare quest'ultimo è di fondamentale importanza per assicurare una *"giusta misura"* del potere, poiché riafferma, dopo il giudizio di *necessarietà*, la *ulteriore necessità* di bilanciare interessi pubblici e diritti soggettivi del contribuente od anche di soggetti terzi ⁽¹⁴⁵⁾. Dopo un duplice giudizio (per così dire) di carattere *unilaterale* sui soli aspetti dell'idoneità e della necessità della misura, si ha un giudizio (per così dire) *bilaterale* ⁽¹⁴⁶⁾, non a caso denominato dalla dottrina tedesca *"proporzionalità in senso stretto"*, ove si

⁽¹⁴²⁾ Su tale ultimo profilo si veda S. Capolupo, *La generalizzazione del principio di proporzionalità: dalle sanzioni alle altre aree giuridiche*, in *il fisco*, 2024, 1301 ss.; nonché, anche per ulteriori richiami dottrinali, A. Giovannini, *Proporzionalità e identità del fatto materiale: il cuore della riforma*, cit.; L. Del Federico, *La riforma delle sanzioni amministrative: profili generali e principi di novità*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. III, cit., 184 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Il principio di proporzionalità*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. III, cit., 205 ss., ove plurimi richiami alle sentenze della nostra Corte costituzionale su tale principio, alle quali palesemente si è ispirato il legislatore della riforma dello Statuto; M. Logozzo, *Il principio di proporzionalità e l'entità delle sanzioni amministrative*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. III, cit., 225 ss.; F. Borelli, *La nuova entità delle sanzioni amministrative nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, in AA.VV., *La riforma fiscale*, Vol. III, cit., pp. 291 ss.

⁽¹⁴³⁾ Sulle tre articolazioni del principio di proporzionalità, ci si permette di rinviare a G. Moschetti, *op. ult. cit.*, 107 ss.; da ultimo, cfr. anche G. Mercuri, *op. cit.*, 50, 216 ss., 246. Nella dottrina tedesca si veda J. Hey, *op. cit.*, 135-136.

⁽¹⁴⁴⁾ Cfr., sul punto, anche G. Mercuri, *op. cit.*, 318-319.

⁽¹⁴⁵⁾ Cfr. in tal senso K. Tipke, *op. cit.*, 206.

⁽¹⁴⁶⁾ Si veda sul punto G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità*, cit., 119, ed ulteriore dottrina italiana e tedesca ivi richiamata.

ponderano con attenzione tutti i diritti in gioco e gli interessi pubblici⁽¹⁴⁷⁾, al fine di stabilire la tollerabilità della restrizione del diritto per il contribuente o terzi soggetti coinvolti⁽¹⁴⁸⁾.

Inoltre la proporzionalità, per raggiungere il fine perseguito, pone un divieto di misure sproporzionate sia per *eccesso*, sia per *difetto*⁽¹⁴⁹⁾. Il *divieto di difetto* non risulta affatto considerato nell'art. 10-ter⁽¹⁵⁰⁾.

Ulteriore osservazione attiene alla circostanza che il principio di proporzionalità quale principio cardine di giustizia (divieto di eccesso e di difetto) regola il rapporto pubblico-privato limitando tutti i poteri: non solo quello amministrativo, ma anche quello legislativo e quello giudiziario⁽¹⁵¹⁾.

In proposito, il riconoscimento del principio di proporzionalità *ex art. 10-ter* sembra, per così dire, circospetto e prudente. Da un lato si fa riferimento al "procedimento amministrativo" e non ad ogni aspetto di esercizio del potere amministrativo, dall'altro nulla si dice quanto al potere giudiziario e poco si dice quanto al potere normativo. Lascia perplessi la

⁽¹⁴⁷⁾ Sulla ragionevolezza come misura costituzionale distinta dal principio di proporzionalità, si veda, nella dottrina tedesca, R.K. Albrecht, *Zumutbarkeit als Verfassungsmaßstab. Der eigenständige Gehalt des Zumutbarkeitsgedankens in Abgrenzung zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*, Berlin, 1995. Recente dottrina (G. Mercuri, *op. cit.*, 107) rileva come la giurisprudenza europea di fatto trascuri il riferimento al terzo elemento, in quanto suscettibile di un pericolo di sconfinamento in scelte di stampo politico. Tuttavia non sono mancate pronunce della Corte di giustizia, in materie diverse dal diritto tributario, che hanno valorizzato tale terzo elemento; si veda D.U. Galetta, *op. cit.*, 111 ss., richiamando, tra le altre, le sentenze *Hauer* (13 dicembre 1979, causa C-44/79), *Atalanta* (21 giugno 1979, causa C-240/78), *Buitoni* (20 febbraio 1979, causa C-122/78). Nella dottrina amministrativistica si veda anche A. Sandulli, *op. cit.*, 285 ss.) ove evidenzia l'autonomia del principio di proporzionalità rispetto alla ragionevolezza e sottolinea come quest'ultima attiene ad una valutazione sulla "qualità" degli interessi al fine della corretta ponderazione degli stessi, un giudizio di "giustificabilità", accettabilità, della scelta; con la proporzionalità, invece, c'è una valutazione di "adeguata 'intensità' dell'uso del potere discrezionale", una "verifica della giusta 'quantità' del potere" (322-333, 359 ss.).

⁽¹⁴⁸⁾ Cfr. G. Moschetti, *op. ult. cit.*, 120.

⁽¹⁴⁹⁾ Sul limite del *divieto di eccesso* (quale limite massimo alle intrusioni nei diritti di libertà) e *divieto di difetto* (quale limite minimo alla moderatezza dell'Amministrazione finanziaria), si rinvia a G. Moschetti, *op. ult. cit.*, 169 ss.; nella dottrina tedesca, si veda R. Seer, *op. cit.*, 1464.

⁽¹⁵⁰⁾ Per ulteriori riflessioni critiche sulla formulazione di tale articolo in confronto con l'ordinamento tedesco, si veda F. Amatucci, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, manoscritto della relazione tenuta al Convegno nazionale ANTI di Roma, 13 giugno 2024.

⁽¹⁵¹⁾ Sul limite posto dal principio di proporzionalità anche alla potestà normativa, cfr., nella dottrina tedesca, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, seconda ed., Köln, 2000, 206; J. Hey, *op. cit.*, 135; R. Seer, *op. cit.*, 1464; nella dottrina italiana, da ultimo, G. Mercuri, *op. cit.*, 51, 107, 252.

previsione del terzo comma, secondo cui il principio di proporzionalità “*si applica anche alle misure di contrasto dell’elusione e dell’evasione fiscale e alle sanzioni tributarie*”. Non v’è dubbio che su queste tematiche particolarmente significativi sono stati gli interventi della giurisprudenza europea⁽¹⁵²⁾, ma non si comprende perché esista anziché un richiamo generale all’applicazione del principio di proporzionalità nelle scelte normative, un richiamo specifico solo sulle tematiche ora indicate. Se con questo la novella intendeva circoscrivere i limiti al potere normativo, non ha considerato che il principio di proporzionalità è già immanente sia all’ordinamento nazionale, sia all’ordinamento europeo, in quanto precipitato dello Stato di diritto. Sarebbe dunque un’arma spuntata pensare di limitare con una fonte inferiore quello che già è desumibile, con maggiore ampiezza, da una fonte sovraordinata.

In ogni caso è da apprezzare come il “principio base” di “attuazione” dei principi dell’UE (art. 1, comma 1, Statuto, quale novellato) abbia avuto anche per tale aspetto un primo riscontro, venendo posti limiti all’esercizio del potere ben più significativi e pregnanti rispetto al generico limite (desumibile *ex art. 3 Cost.*) di “ragionevolezza” o “divieto di arbitrio”⁽¹⁵³⁾.

⁽¹⁵²⁾ La giurisprudenza comunitaria da tempo ha utilizzato il principio di proporzionalità “per la valutazione delle disposizioni fiscali nazionali in tema di elusione ed evasione nella disciplina Iva e delle imposte sui redditi” ed in materia di sanzioni tributarie; così G. Bizioli, *Imposizione e Costituzione europea*, cit., 250. Circa la proporzionalità delle misure antielusive, si veda ad esempio Corte di Giustizia Europea, 17 luglio 1997, causa C-28/95, *Leur Bloem*, richiamata da G. Mercuri, *op. cit.*, 256.

Anche sulle sanzioni amministrative è intervenuta la Corte di Giustizia Europea; cfr., ad esempio, la sentenza 21 settembre 1989, causa C-68/88, la quale ha affermato che la disciplina delle sanzioni deve avere “*un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva*”. Analogamente, sentenza 3 maggio 2005, cause C-387/02, 391/02 e 403/02, *Berlusconi ed altri*, secondo la quale “*pur conservando la scelta delle sanzioni, gli Stati membri devono segnatamente vegliare a che le violazioni del diritto comunitario siano punite, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in forme analoghe a quelle previste per le violazioni del diritto interno simili per natura e importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione stessa un carattere effettivo, proporzionale e dissuasivo*” (punto 65). Sulla giurisprudenza della Corte di giustizia europea e della Corte EDU in materia sanzionatoria, cfr., G. Mercuri, *op. cit.*, 408 ss.

Del resto l’operatività del principio di proporzionalità in materia sanzionatoria è altresì affermata in tutte le leggi delega di riforma del sistema sanzionatorio, dal 1996 alla recente legge delega n. 111/2023. Cfr. ancora G. Mercuri, *op. cit.*, 424.

⁽¹⁵³⁾ Sulla non sovrapposibilità tra il limite della ragionevolezza ed il limite della proporzionalità, ci si permette di rinviare a G. Moschetti, *op. ult. cit.*, 107 ss., 114 ss; cfr. da ultimo anche G. Mercuri, *op. cit.*, 89-93, 217.

9. – *Brevi richiami alla normativa spagnola e tedesca sulla previsione di doveri in capo alla parte pubblica nella fase procedimentale del rapporto tributario*

Prima di concludere, ci sembra utile richiamare brevemente alcune norme dell'ordinamento spagnolo e tedesco che prevedono veri e propri doveri in capo alla parte pubblica nella fase procedimentale del rapporto tributario. Ciò in linea con i fondamenti dello Stato di diritto per cui per assicurare effettiva tutela del *diritto* e garantire *giustizia*, necessariamente si devono prevedere doveri in capo alla parte pubblica⁽¹⁵⁴⁾.

La *Ley General tributaria* spagnola del 17 dicembre 2003, nel Titolo secondo dedicato ai *Tributi*, Capitolo primo (*Disposizioni generali*), Sezione prima, prevede, al primo comma dell'art. 17, rubricato “*il rapporto giuridico tributario*”, che “*per rapporto giuridico tributario si intende il complesso di obbligazioni e doveri, diritti e potestà, derivanti dall'applicazione dei tributi*”. Al secondo comma statuisce che “*dal rapporto giuridico tributario possono derivare obblighi materiali e formali per l'obligato tributario e per l'Amministrazione, così come l'imposizione di sanzioni tributarie in caso di inadempimento*”.

La terza Sezione del capitolo primo (*Obbligazioni e doveri dell'Amministrazione tributaria*), all'art. 30, rubricato ugualmente, stabilisce la soggezione dell'Amministrazione tributaria all'adempimento delle obbligazioni previste dalla *Ley general tributaria* (restituzione di tributi, rimborso di costi di fideiussioni e di interessi di mora). Il secondo comma prevede anche l'obbligo di adempiere i doveri stabiliti dalle *Ley General tributaria* circa “*lo svolgimento dei procedimenti tributari*”. Nel Titolo terzo, dedicato all'applicazione dei tributi, l'art. 85, primo comma, stabilisce il “*dovere di prestare ai contribuenti la necessaria informazione e assistenza sui loro diritti ed obbligazioni*”.

Nel medesimo Titolo, l'art. 103 prevede che “*l'Amministrazione tributaria è obbligata a risolvere espressamente ogni questione che si presenti nei procedimenti di applicazione dei tributi ed a notificare detta soluzione*”.

Anche la *Legge generale tributaria della Repubblica federale tedesca* (*Abgabenordnung*) del 16 marzo 1976, modificata in più occasioni⁽¹⁵⁵⁾, prevede varie norme che indicano “doveri” in capo alla parte pubblica.

⁽¹⁵⁴⁾ Vedi *supra* il par. 4. Sulla necessità di “riscoprire i doveri della pubblica autorità verso i diritti della persona”, ci si permette di rinviare a G. Moschetti, *op. ult. cit.*, 165 e 197.

⁽¹⁵⁵⁾ L'ultima modifica è del 27 marzo 2024.

Nella Sezione III (Principi dell'imposizione, mezzi di prova) della Parte III (Norme generali di procedura), il § 85 statuisce che *“le autorità finanziarie devono determinare e riscuotere in modo uniforme le imposte secondo la legge. In particolare, devono assicurare che le imposte non vengano decurtate, rimosse in modo illegittimo o che i rimborsi d'imposta e le restituzioni d'imposta non vengano concessi o rifiutati illegittimamente”*. Il § 86 (Inizio della procedura), prima frase, prevede che *“l'autorità finanziaria decide, secondo un doveroso apprezzamento, se e quando dare avvio ad una procedura amministrativa ...”*. Il § 88 (Principio inquisitorio), primo comma, afferma che *“l'autorità finanziaria accerta la fattispecie d'ufficio. A tal fine deve tener conto di tutte le circostanze significative per il singolo caso, comprese quelle favorevoli alle parti interessate”*.

Di particolare rilievo il § 89 (consulenza, informazioni), primo comma, secondo il quale *“l'autorità finanziaria deve promuovere la presentazione di dichiarazioni, la presentazione di istanze o la rettifica di dichiarazioni o istanze, quando è manifesto che la loro omissione o l'erroneo invio o consegna siano dovuti solo ad errore o ignoranza ...”*. Di non minore importanza è il § 90 (Doveri di cooperazione delle parti), primo comma, il quale prevede che *“le parti sono tenute a cooperare all'accertamento dei fatti. Tale dovere è rispettato in particolare mediante la comunicazione completa e conforme a verità di tutti i fatti di rilievo tributario con indicazione dei mezzi di prova a loro noti ...”*. Il § 91 (Audizione delle parti), primo comma, statuisce il diritto-dovere di contraddittorio: *“prima di emettere un atto amministrativo che possa incidere sui diritti di una parte, deve essere data l'opportunità alla parte di esprimersi in merito a tutti i fatti rilevanti per la decisione. Tale possibilità vale, in particolare, quando è necessario modificare profondamente la situazione della dichiarazione dei redditi a sfavore del contribuente”*. Il § 92 (Mezzi di prova), primo comma, afferma che *“l'autorità finanziaria si avvale dei mezzi di prova che ritiene necessari per accertare i fatti, in base ad una doverosa valutazione”*.

Degno di essere menzionato è anche il § 110 (Rimessione in termini) della Sezione IV (Scadenze, termini, rimessione in termini). Il primo comma di detto paragrafo stabilisce che *“se qualcuno senza colpa non ha potuto osservare un termine, dovrà essergli concessa, su istanza, la rimessione in termini ...”*.

La parte pubblica, in questa prospettiva (*in primis* culturale) non ha solo compiti verso se stessa. Ha doveri, intesse relazioni, è al servizio del contribuente.

10. – *Alcune linee di sintesi*

Volendo trarre alcune linee di sintesi, ci sembra di poter fissare i seguenti concetti.

1) l'elaborazione dei principi generali del diritto tributario attiene al grado di democrazia che si vuole dare un ordinamento, nella cornice dello *Stato di diritto, formale e sostanziale*;

2) sul piano formale, lo *Stato di diritto* richiede la fonte parlamentare delle “prestazioni imposte” (personali e patrimoniali), la riconducibilità alla legge di ogni esercizio dell'autorità, la *certezza e prevedibilità* della prestazione imposta, la tutela del legittimo affidamento, la soggezione di tutti i poteri al principio di proporzionalità, l'eguaglianza di trattamento e la coerenza del legislatore;

3) sul piano sostanziale, lo *Stato di diritto*, fondato su scelte di valore della Costituzione coinvolgenti sia le persone sia i poteri pubblici, è proiettato alla realizzazione della *giustizia fiscale*, che costituisce uno dei “diritti” fondamentali del contribuente;

4) sul piano applicativo della legge tributaria, lo *Stato di diritto* richiede che si passi dal modello autoritativo ad un modello più paritario, nel quale il contribuente e l'Amministrazione finanziaria siano titolari di *diritti e doveri reciproci*, cosicché possa parlarsi (non già di autorità-soggezione, ma) di vero e proprio *rapporto giuridico* tributario;

5) nel “*rapporto giuridico tributario*”, i principi generali sono quelli della *collaborazione e buona fede*, dell'Amministrazione *ausiliaria*, che concorre a realizzare l'imposta dovuta per legge (anche *pro* contribuente);

6) ciò comporta il riconoscimento di diritti pieni del contribuente (non già solo “*diritti riflessi*”⁽¹⁵⁶⁾) e di reciproci doveri della parte pubblica; aspetto che lo *Statuto dei diritti del contribuente* comincia a prevedere in alcune sue norme;

7) a tali principi si aggiunge, necessariamente, quello di *proporzionalità*, essenziale per assicurare giustizia;

8) in uno *Stato di diritto sostanziale*, teso ad assicurare il valore della giustizia, i poteri dell'autorità sono sempre più orientati in senso *doveroso*, nel perseguimento dell'interesse pubblico e della tutela dei diritti fondamentali.

⁽¹⁵⁶⁾ Venivano denominati “diritti riflessi” (*Reflexrechte*) nella giuspubblicistica tedesca del diciannovesimo secolo quelle posizioni soggettive, “derivanti dal diritto di sovranità dello Stato”, in cui lo Stato tutela un interesse dei cittadini, senza riconoscere la “volontà individuale”, “uno dei due elementi necessari perché si abbia il diritto subbiettivo”. Così Santi Romano, *op. cit.*, 8 e 26.

Il cammino per un diritto tributario più paritario, procedendo dal riconoscimento che il contribuente è persona (che non *ha il diritto*, ma *è il diritto* ⁽¹⁵⁷⁾) ancora non è compiuto, ma mostra segni di progressiva realizzazione.

GIOVANNI MOSCHETTI

⁽¹⁵⁷⁾ Così, richiamando Antonio Rosmini, F. Cernelutti, *Certezza, autonomia, libertà e diritto*, in *Il diritto dell'economia*, 1956, 1185 ss., rist., in *Discorsi intorno al diritto*, vol. III, Padova, 1961, 188. Vedi anche M. Nicoletti, *Il governo senza orgoglio. Le categorie del politico secondo Rosmini*, Bologna, 2019, 7-8.

L'IMPOSTA SUL CONSUMO DELLE BEVANDE EDULCORATE: STRUTTURA E PROFILI DI COSTITUZIONALITÀ ⁽¹⁾

Sintesi: Con la sentenza n. 49 del 2024, la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, commi 661-676, della l. 27 dicembre 2019, n. 160, che assoggetta ad imposta sul consumo le sole bevande analcoliche ottenute con l'aggiunta di edulcoranti, ritenendo ragionevole e giustificata la scelta adottata dal Legislatore, alla luce delle indicazioni scientifiche rese dalle organizzazioni internazionali in materia di tutela della salute e contrasto alle abitudini di consumo dannose.

Abstract: In Judgment No. 49/2024, the Constitutional Court ruled unfounded the question of the constitutional legitimacy of article 1, paragraphs 661-676, of law no. 160 of 27 December 2019, which subjects to consumption tax only non-alcoholic beverages obtained with the addition of sweeteners, deeming the choice adopted by the Legislator reasonable and justified, in light of the scientific indications provided by international organizations on health protection and the fight against harmful consumption habits.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'imposta sul consumo delle bevande edulcorate nell'ordinamento italiano. – 3. La questione di legittimità costituzionale. – 4. La decisione della Corte costituzionale: il delicato equilibrio tra finanza pubblica e tutela del diritto alla salute. – 5. Osservazioni conclusive.

1. – *Premessa*

Come è noto, nel tentativo di contrastare comportamenti lesivi per la salute e l'ambiente, ciascun Stato può ricorrere alla leva fiscale per favorire la riconversione dei processi industriali verso scelte più sostenibili e salutarie, intraprendendo iniziative di fiscalità “promozionale”, caratterizzate dalla contemporanea sussistenza di scopi fiscali ed *extra*-fiscali. Ed è proprio in tale prospettiva che, nel nostro ordinamento, è intervenuto il Legislatore, che, con la l. 27 dicembre 2019, n. 160 (*in breviter*, “Legge di bilancio 2020”), ha introdotto due nuovi tributi – l'imposta sul consumo di bevande analcoliche⁽²⁾ (d'ora in poi, *sugar tax*) e l'imposta sul

⁽¹⁾ Trattasi della relazione presentata al Convegno che si è svolto il 10 aprile 2025, organizzato dall'Università di Parma, Dipartimento di giurisprudenza, studi politici e internazionali, nell'ambito del progetto di ricerca denominato “*Food for future*”. Il Convegno è stato organizzato in collaborazione con l'Università di Teramo, col patrocinio dell'Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario, della rivista *Diritto e pratica tributaria*, dell'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Parma, dell'Ordine degli Avvocati di Parma e del Comune di Parma.

⁽²⁾ Art. 1, commi da 661 a 676, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

consumo dei prodotti di plastica monouso⁽³⁾ (nota come *plastic tax*) – entrambi riconducibili alla categoria dei c.d. tributi disincentivanti (soprattutto accise) e rispetto ai quali prevale, per l'appunto, la finalità “extra-fiscale”⁽⁴⁾, la quale, con particolare riguardo all'imposta sulle bevande edulcorate (nota come *sugar tax*), va apprezzata nella dimensione di ridurre la diffusione dell'obesità e del diabete, nonché nell'esigenza di limitare l'uso eccessivo di sostanze edulcoranti sintetiche, i cui effetti collaterali sono dannosi per la salute dell'uomo.

Nell'attribuire rilievo ad elementi di natura finalistica diversi da quelli tipici del prelievo, tuttavia, il Legislatore è chiamato ad operare un'attenta e rigorosa valutazione degli effetti che scaturiscono da una imposizione di tal genere, avendo riguardo ai principi di ragionevolezza e di equità del prelievo⁽⁵⁾.

Il tema, ampiamente discusso anche in dottrina⁽⁶⁾, è stato recentemente oggetto di un'importante sentenza della Corte costituzionale⁽⁷⁾, la quale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, commi 661-676, della l. 27 dicembre 2019, n. 160, che

⁽³⁾ Con l'art. 1, commi 634-652, l. 27 dicembre 2019, n. 160 è stata introdotta l'imposta sugli imballaggi di plastica monouso. Per un commento si consenta il rinvio a G. Corasaniti, *La “plastic tax” tra principi costituzionali, disciplina interna e compatibilità con l'ordinamento UE*, in AA.VV., *Politiche fiscali e green economy: tendenze evolutive della transizione ecologica*, a cura di M. Martis, Napoli, 2023, 139-153.

⁽⁴⁾ Nel senso di attenuare o di inasprire l'imposizione in modo da condizionare le scelte dei produttori o dei consumatori-contribuenti. In tal senso G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, terza ed., Torino, 2021, 59.

⁽⁵⁾ Come è stato autorevolmente osservato “l'art. 53 Cost. non risulta necessariamente violato da quelle norme che delimitano o estendono l'ambito di applicazione di determinati tributi individuando gli indici di potenzialità economica in ragione di considerazioni ulteriori rispetto alla valutazione della mera capacità patrimoniale dei soggetti passivi e, in specie, in funzione della incentivazione o disincentivazione di determinanti comportamenti dei consociati. In queste ipotesi, il cui tipico esempio è quello dei c.d. tributi extra-fiscali (ma non solo di essi), le norme tributarie concorrono a soddisfare ulteriori e specifiche esigenze, riconosciute e tutelate dall'ordinamento, con le quali la funzione fiscal può essere coordinate”. In tal senso A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 31-32.

⁽⁶⁾ Sul punto, si vedano A. Uricchio, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extra-fiscali*, in *Rass. trib.*, 2013, 1268 ss.; T. Tassani, *C'è spazio per una fiscalità degli stili di vita?*, in *Studi trib. eur.*, 2016, 66 ss.; G. Salanitro, *Sugar tax e Plastic Tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva ...*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 339 ss.; P. Barabino, *La salute nel diritto tributario tra agevolazioni e regimi fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 421 e ss.; Id. *La “sugar tax” tra rinvii e tutela della salute*, in *Tax News*, 2021.

⁽⁷⁾ Corte cost., 26 marzo 2024, n. 49. Per un primo commento, si rinvia a A. Mondini, *Il fine extra-fiscale giustifica i mezzi (con la virtù della scienza). Considerazioni intorno alla costituzionalità della sugar tax e della fiscalità comportamentale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2024, 71 ss.; E.M. Bartolazzi Menchetti, *“Sugar tax”, tributi con scopi extra-fiscali e tutela della salute*, in *Tax News*, 2025.

assoggetta ad imposta sul consumo le sole bevande analcoliche ottenute con l'aggiunta di edulcoranti.

La questione – come si ricorderà – era stata sollevata dal T.a.r. Lazio⁽⁸⁾, che era stato adito⁽⁹⁾ per ottenere l'annullamento del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 12 maggio 2021, recante le modalità attuative dell'imposta di consumo sulle bevande edulcorate⁽¹⁰⁾,

⁽⁸⁾ T.a.r. Lazio, ord. n. 14918 del 14 novembre 2022, pubblica in G.U. dell'8 febbraio 2023.

⁽⁹⁾ Da Assobibe (Associazione italiana tra gli industriali delle bevande analcoliche), nonché da due imprese iscritte a detta associazione e da Sibeg s.r.l. (società che produce e commercializza nel territorio siciliano le bevande a marchio “*The Coca Cola Company*”).

⁽¹⁰⁾ Il T.a.r. Lazio ha ritenuto priva di fondamento l'eccezione di inammissibilità per carenza di interesse ad agire, per asserita assenza di lesività del decreto ministeriale impugnato. Per il giudice rimettente le previsioni contenute in quest'ultimo decreto sarebbero idonee a produrre, in via diretta e immediata, una lesione concreta e attuale della sfera giuridica delle ricorrenti, a prescindere dall'adozione di qualsiasi atto applicativo successivo. “Tale decreto conterrebbe, infatti, obblighi già di per sé stringenti a carico dei produttori e dei soggetti che commercializzano bevande edulcorate (tra cui, ad esempio, quello di denuncia all'ufficio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli competente territorialmente, nonché quello della redazione di specifici prospetti riepilogativi ove annotare i quantitativi di bevande edulcorate ottenuti nell'impianto di produzione). Gli adempimenti contabili e amministrativi previsti nel decreto sarebbero, peraltro, preparatori e strumentali rispetto alla fase di autoliquidazione e versamento del tributo, sicché priva di rilievo sarebbe pure la circostanza che tale tributo non sia stato ancora applicato in conseguenza di reiterate proroghe del termine fissato per l'acquisto di efficacia della relativa normativa. Sussisterebbe, pertanto, nella specie, un tangibile e concreto interesse delle ricorrenti a una pronuncia sulla legittimità del decreto impugnato, immediatamente produttivo di effetti”. Inoltre, il giudice rimettente ha respinto anche l'eccezione di incompatibilità delle disposizioni censurate con la normativa dell'Unione europea, che, ove accertata, eventualmente anche all'esito di un rinvio pregiudiziale *ex art. 267* del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, condurrebbe alla disapplicazione delle stesse e all'annullamento del provvedimento impugnato. “Il rimettente ricorda che l'imposta sulle bevande analcoliche contenenti sostanze edulcoranti (cosiddetta *sugar tax*) rientra nel novero delle imposte speciali sui consumi, relative a ‘prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa’ armonizzata, che, secondo la direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, gli Stati membri sono abilitati ad applicare a condizione che non introducano alcuna ‘formalità connessa all'attraversamento delle frontiere’. Nella specie, la normativa in esame non avrebbe introdotto alcuna formalità connessa all'attraversamento delle frontiere e non si porrebbe, quindi, in contrasto con alcuno dei parametri europei evocati (artt. 49, 56 e 101 TFUE), né con principi di carattere generale. L'imposta si applica, infatti, nella stessa maniera, sia ai prodotti nazionali, sia a quelli di provenienza da Stati membri dell'Unione europea (con ciò si esclude la violazione degli artt. 30 e 110 TFUE), nonché a tutti i prodotti immessi in commercio nel territorio dello Stato (con ciò scongiurandosi la violazione degli artt. 34 e 35 TFUE). Pertanto, il giudice *a quo* ritiene che l'art. 1, commi da 661 a 676, della legge n. 160 del 2019 non possa essere disapplicato, in quanto conforme ai parametri europei evocati, e che non sussistano le condizioni per il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea”.

e che aveva ravvisato profili di contrasto della disciplina istitutiva di tale tributo con i principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost.: la nuova imposta, invero, colpendo i produttori delle sole bevande analcoliche (fra cui succhi di frutta e di ortaggi e legumi, non fermentati, senza aggiunta di alcol, addizionati di zuccheri o di altri dolcificanti; nonché acque, comprese quelle minerali e gassate, con aggiunta di zucchero o di altri dolcificanti o di aromatizzanti) contenenti sostanze edulcoranti eccedenti una certa soglia e non anche coloro che producono altri prodotti alimentari (diversi dalle bevande) aventi le medesime sostanze avrebbe introdotto una differenziazione di trattamento fiscale in relazione a situazioni apparentemente simili, (differenziazione) che non trova giustificazione né nel testo della legge, né nella relazione illustrativa del disegno di legge.

Di diverso avviso, invece, è stata la Corte costituzionale, che, nel respingere l'eccezione di incostituzionalità, ha ritenuto non irragionevole, né arbitraria, né ingiustificata la scelta impositiva adottata dal Legislatore.

La Consulta, infatti, ha osservato come la relazione illustrativa al disegno di Legge di bilancio per il 2020 giustifichi esplicitamente la scelta del Legislatore di allinearsi alle raccomandazioni dell'Organizzazione Mondiale della Sanità del 2015, che sollecitavano l'introduzione di una tassazione specifica sulle bevande analcoliche zuccherate, in quanto riconosciute come fattori di rischio per il diabete, l'obesità e altre malattie non trasmissibili. La disciplina del tributo, in altri termini, è parsa ragionevole e giustificata, in quanto conforme agli orientamenti internazionali sviluppatasi in materia.

Tanto premesso, con il presente lavoro si tenterà di illustrare le ragioni di politica legislativa che hanno ispirato il tributo in discorso, di cui ne verrà analizzata, dapprima, la relativa disciplina; successivamente, si procederà con l'esame delle argomentazioni formulate dalla Corte costituzionale a sostegno della legittimità costituzionale della normativa censurata, giustificata da finalità di interesse pubblico, quale, nel caso di specie, la tutela del diritto alla salute.

2. – L'imposta sul consumo delle bevande edulcorate nell'ordinamento italiano

Come appena anticipato, l'imposta sul consumo delle bevande edulcorate ha fatto ingresso nel nostro ordinamento per effetto dell'art. 1, commi 661-676, della l. n. 160 del 2019. Essa, tuttavia, non ha ancora

trovato applicazione, atteso che la sua entrata in vigore è stata, dapprima, modificata e, poi, più volte posticipata⁽¹¹⁾.

L'imposta in esame, classificabile come un tributo indiretto sulla produzione e sul consumo di certi prodotti ritenuti dannosi per la salute connotato da finalità *extra*-fiscali, ossia come un tributo che, oltre a generare entrate per finanziare le spese pubbliche, persegue anche (e soprattutto) l'obiettivo di influenzare specifici comportamenti dei contribuenti, mira a colpire il consumo di "bevande edulcorate", al fine di disincentivarne l'uso. Come emerge anche dalla relazione illustrativa al disegno di legge, invero, il dichiarato intento del Legislatore è quello di ridurre, tramite la disincentivazione del consumo di bevande analcoliche ad alto contenuto di edulcoranti naturali o artificiali, la diffusione dell'obesità e del diabete, nonché di altri danni alla salute umana derivanti dall'abuso di sostanze edulcoranti sintetiche. Tale imposta, pertanto, colpisce l'immissione in commercio nel territorio nazionale delle c.d. "bevande edulcorate", ossia di quei prodotti finiti e predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione Europea, destinati al consumo alimentare umano, ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti e aventi un titolo alcolometrico inferiore o uguale a 1,2% in volume.

Ai fini dell'individuazione del perimetro di applicazione della *sugar tax*, nel rispetto della normativa europea in materia di utilizzo di additivi alimentari, è stato necessario stilare un elenco delle sostanze in grado di conferire sapore dolce alle bevande, nonché fissare – con decreto del Ministro della salute e del Ministro dell'economia e delle finanze 15 ottobre 2020 (Imposta sul consumo delle bevande edulcorate), nel rispetto del regolamento (CE) n. 1333/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativo agli additivi alimentari – i valori afferenti al potere edulcorante che rendono una bevanda tassabile. Successivamente, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 12 maggio 2021 sono state disciplinate le modalità attuative dell'imposta e individuati i relativi adempimenti contabili e dichiarativi⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ L'entrata in vigore della *sugar tax*, originariamente prevista per luglio 2024, è stata rinviata da ultimo al 1° luglio 2025 per effetto dell'art. 9-bis, d.l. 29 marzo 2024, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 luglio 2020, n. 77. Si segnala che, secondo recenti notizie di stampa, l'entrata in vigore della *sugar tax* potrebbe essere ancora prorogata di ulteriori sei mesi o di un anno. Sul punto, si veda G. Parente – M. Nobili, *Sugar tax, Governo al lavoro per la proroga al 1° gennaio 2026*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 maggio 2025.

⁽¹²⁾ L'Avvocatura di Stato nel giudizio di costituzionalità aveva osservato che "differenziazione del trattamento fiscale fra bevande e altri prodotti alimentari edulcorati trove-

Come previsto dall'art. 1, comma 665, della l. n. 160 del 2019, l'imposta è dovuta nella misura di 10,00 euro per ettolitro per i prodotti finiti e di 0,25 euro al chilogrammo per i prodotti predisposti per essere utilizzati previa diluizione. Si tratta, quindi, di un'imposta a tasso variabile, in cui l'importo dipende dalla quantità di zuccheri presenti nelle bevande, con esenzione in caso di un quantitativo minimo.

Per quanto concerne i soggetti passivi della *sugar tax*, essi si identificano con i fabbricanti nazionali, o se diversi da questi, coloro che provvedono al condizionamento, cioè aggiungono le sostanze dolcificanti, gli acquirenti, gli importatori e coloro che commissionano la produzione o il confezionamento di tali bevande, i quali sono tenuti all'adempimento degli obblighi c.d. strumentali⁽¹³⁾. Per quanto riguarda il presupposto territoriale, invece, i soggetti suindicati possono operare sia all'interno che all'esterno dell'Unione europea.

L'imposta sopra brevemente descritta, dunque, rappresenta, nel nostro ordinamento tributario, l'unica misura di fiscalità comportamentale, nella specie di fiscalità nutrizionale, oggi esistente, capace di dissuadere i consumatori dal consumo⁽¹⁴⁾ di bevande non salutari. Essa, pertanto, è ascrivibile al novero di quelle forme di tassazione definite come *sin taxes*, vale a dire imposte etiche o paternalistiche⁽¹⁵⁾, oggetto di critica e di

rebbe la sua giustificazione nella necessità di coniugare diverse esigenze sottese a principi costituzionali, attraverso un'opera di bilanciamento complessa, i cui effetti non sarebbero né distortivi, né irragionevoli. ... l'applicazione rigorosa del principio di capacità contributiva – che 'costituisce una specificazione del principio di eguaglianza' – spingerebbe verso la moltiplicazione delle distinzioni tra situazioni differenti, con evidenti distorsioni all'interno del sistema. Per questa ragione ... spetterebbe al legislatore coniugare razionalmente il citato principio con altri principi costituzionali e con le 'esigenze sottese alla c.d. 'ragion fiscale'' (quali, ad esempio, la tempestiva ed efficace realizzazione della pretesa tributaria, la repressione dell'evasione fiscale, la semplificazione degli adempimenti), esigenze che, nella specie, sarebbero state adeguatamente considerate, attraverso una delicata opera di bilanciamento di diversi obiettivi”.

⁽¹³⁾ Tra gli obblighi strumentali cui sono tenuti i soggetti passivi vi è quello di denuncia all'ufficio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli competente territorialmente, nonché quello della redazione di specifici prospetti riepilogativi ove annotare i quantitativi di bevande edulcorate ottenuti nell'impianto di produzione. In generale, sul tema, si rinvia a B. Santacroce – E. Sbandi, *Nuove imposte di produzione e consumo: analisi sull'introduzione di plastic tax e sugar tax*, in *Fisco*, 2020, 214 ss.

⁽¹⁴⁾ Al netto delle accise sui tabacchi lavorati e sulle bevande alcoliche, armonizzate a livello europeo. In dottrina A. Giovannini, *Un “fil di fumo”: la tassazione delle sigarette elettroniche e la tutela della salute*, in *Corr. trib.*, 2014, 716 ha osservato testualmente: “se salute, dinamicamente, non è soltanto lo stato di assenza di malattia o di infermità, ma uno stato di completo benessere fisico, psichico e sociale, allora diventa rilevante direttamente tutta l'attività preventiva, sia quella strettamente sanitaria (...) sia quella *extra-sanitaria*”.

⁽¹⁵⁾ Cfr. P.F. Bresciani, *Prospettive sulla legge paternalista come categoria giuridica*, in

reazioni contrastanti, tanto da parte della dottrina, quanto da parte degli operatori economici e dell'opinione pubblica. Le principali perplessità che sorgono in relazione a tali forme di tassazione attengono soprattutto alla loro conformità con il principio di uguaglianza, atteso che sembra difficile individuare valide giustificazioni che consentano di ammettere l'imposizione di un determinato bene dannoso e non di altri.

Un tributo quale la *sugar tax*, tuttavia, potrebbe generare effetti positivi sia di natura finanziaria (si pensi al potenziale contenimento della spesa sanitaria) sia per la salute dell'uomo. Difatti, è stato osservato come tributi di tal genere non solo incidano su manifestazioni dirette e concrete di capacità contributiva, come la produzione o il consumo, ma possano anche riflettere una forma di "capacità contributiva qualificata" ⁽¹⁶⁾, che si esprime attraverso il risparmio, pur se futuro ed eventuale, di spesa pubblica, come quella sanitaria, derivante dalla prevenzione di malattie legate a stili di vita non salutari. In altre parole, l'imposizione fiscale su determinati alimenti o bevande, oltre a generare entrate immediate per lo Stato, può avere anche un impatto positivo nel lungo periodo, contribuendo a ridurre i costi per la sanità pubblica, legati a malattie, in linea generale, prevenibili.

Il giudizio di costituzionalità sulla *sugar tax* avrebbe però potuto essere l'occasione per meglio definire le coordinate ai limiti ed alle modalità d'uso della fiscalità comportamentale nel nostro sistema.

3. – *La questione di legittimità costituzionale*

Prima di analizzare nel dettaglio la posizione assunta dalla Consulta nella sentenza n. 49 del 2024, pare opportuno prendere le mosse dall'articolata ordinanza di rimessione con cui il T.a.r. Lazio ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 661-676, della l. n. 160 del 2019.

Preliminarmente, va osservato come il T.a.r. Lazio abbia escluso la fondatezza di alcune potenziali violazioni. Al tributo – in particolare – è stata pacificamente riconosciuta una finalità *extra*-fiscale disincentivante in relazione all'esigenza di tutelare il diritto alla salute, costituzionalmente garantito dall'art. 32 Cost., sicché, nella prospettiva di un corretto bilan-

Giur. cost., 2021, 223 ss., secondo cui la *sugar tax* non sarebbe una legge paternalista perché impone costi non impeditivi e quindi può di certo influenzare il comportamento delle persone, ma, in concreto, le lascia libere di comportarsi.

⁽¹⁶⁾ In questi termini, A. Uricchio, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extra-fiscali*, in *Rass. trib.*, 2013, 1272.

ciamento tra interessi contrapposti, la scelta del Legislatore non è parsa ai giudici amministrativi viziata da arbitrio o manifesta irragionevolezza.

Neppure è stato ritenuto violato il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., dal momento che l'imposta in discorso è parametrata alla quantità di bevanda analcolica edulcorata immessa in commercio dai soggetti passivi. Su quest'ultimo punto, invero, i giudici amministrativi hanno osservato come l'imposta "appare rispettosa della concezione 'relativa' di capacità contributiva ormai consolidatasi nella giurisprudenza costituzionale, a rigore della quale il potere impositivo può colpire anche fatti non patrimoniali, purché naturalmente rilevabili e misurabili in denaro" (17).

(17) In dottrina, si veda A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 28 ss. per il quale "il criterio della capacità contributiva dettato dalla norma costituzionale al legislatore ordinario pone a quest'ultimo al tempo stesso un limite assoluto ed uno relativo. Un limite assoluto, che gli impone di scegliere quali presupposti del tributo fatti manifestativi di forza economica effettiva ed attuale"; "Un limite relativo, che gli impone di assumere quale *ratio* del tributo espressa dal presupposto un principio coerente con i principi, costituzionali e non, presenti nell'ordinamento nel momento storico considerato, congruo rispetto alle finalità di partecipazione alle pubbliche spese perseguite dal tributo". Si veda inoltre A. Fedele, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone – C. Berliri (a cura di), Napoli 2006, 14, secondo cui "Il concorso alle pubbliche spese è un aspetto necessario dell'appartenenza alla comunità dei consociati; una elementare regola di giustizia distributiva richiede, ferma restando la generalità del riparto, un maggior concorso per chi si trovi in una posizione relativamente migliore rispetto agli altri appartenenti alla collettività, quindi, una graduazione secondo la misura di situazioni vantaggiose Il limite alle scelte legislative si riduce quindi alla possibilità di valutare in denaro determinate situazioni od elementi di fatto inclusi nella fattispecie imponibile anche oltre l'ambito dei diritti soggettivi a contenuto patrimoniale attualmente disponibili e scambiabili con altri. Ma la misurabilità in denaro risulta solo strumentale al controllo della ragionevolezza delle scelte legislative sotto il profilo del razionale collegamento fra diversa incidenza dell'onere fiscale sui singoli consociati ed effettiva diversità delle loro situazioni nel contesto economico e sociale, apprezzabile anche nell'ambito dell'intero sistema di ripartizione dei carichi pubblici. In tal modo, il vincolo imposto al potere legislativo diviene 'relativo', imponendo l'individuazione di discriminazioni razionali (cioè, coerenti con la *ratio* del singolo istituto, congrue rispetto ad altri istituti fiscali ed all'intero sistema tributario, compatibili con i principi generali e l'ordinamento giuridico complessivamente considerato), fermo restando che l'entità delle divergenze fra le situazioni dei singoli contribuenti deve comunque poter essere misurata in denaro". Anche F. Gallo, *Il dovere tributario nella costituzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 766, rileva che "chi interpreta il riferimento alla capacità come fissazione di un mero criterio distributivo acconsente a che la ripartizione del carico pubblico avvenga, per la soddisfazione dell'interesse generale, in base a scelte di origine sociale fatte dal legislatore nella sua discrezionalità, e cioè in base a scelte che possono anche escludere il riferimento a una 'ricchezza' del contribuente avente contenuto patrimoniale (che è come dire la necessaria titolarità, da parte di questi, di un diritto soggettivo di proprietà). Definendo la funzione fiscale come una funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati, si scinde la persona del contribuente dalla sua proprietà e si consente al legislatore ordinario di assumere, quali

La *sugar tax* è stata anche analizzata nei suoi elementi costitutivi e sono state escluse, almeno *prima facie*, criticità in ordine all'adeguatezza, necessità e proporzionalità in senso stretto della misura in relazione alla sua finalità *extra-fiscale*, rilevandosi tale misura idonea allo scopo di ridurre il consumo delle bevande in questione per preservare al meglio la salute pubblica, in un'ottica precauzionale.

Eliminate tali potenziali censure di incostituzionalità, poi, il T.a.r. ha circoscritto l'esame di una eventuale violazione della disciplina in discorso in relazione al principio di uguaglianza tributaria di cui agli articoli 3 e 53 Cost., enfatizzando proprio la *ratio extra-fiscale* del tributo. Invero, il giudice rimettente ha, da un lato, evidenziato l'obiettivo che il Legislatore voleva perseguire raccogliendo le indicazioni dell'Organizzazione Mondia-

soggetti passivi d'imposta idonei a concorrere alle pubbliche spese, anche coloro che pongono in essere presupposti, socialmente rilevanti, risolvendosi nella sola valutazione economica delle diverse possibilità di soddisfare esigenze e bisogni dei soggetti passivi medesimi e di realizzare i loro interessi". Per F. Gallo, esempi di "tributi che hanno come presupposto beni, situazioni e attività che non si identificano necessariamente con il reddito o il patrimonio o il consumo sono: i tributi ambientali in senso stretto (le c.d. *carbon tax* o *carbon price*), che gravano su chi utilizza beni ambientali scarsi o gas inquinanti deteriorando l'ambiente, e cioè colpiscono beni-entità non reddituali, non patrimoniali, prive comunque di un diretto valore patrimoniale e insuscettibili di essere scambiate sul mercato contro denaro; le imposte sul valore aggiunto economico o le c.d. *business taxes* – come in Italia l'IRAP, in Germania la *Gewerbesteuer*, in Francia la *taxe professionnelle* – le quali colpiscono la capacità organizzativa dell'operatore o del produttore o, comunque, altre entità non omologabili interamente né al reddito né al patrimonio; le accise che gravano sulla produzione organizzata di beni, in cui il fatto dell'immissione al consumo dei beni stessi – assunto dal legislatore quale presupposto legittimante l'imposizione – non contiene in sé la disponibilità della provvista per pagare il tributo; in genere, tutti quei tributi che hanno come presupposto indici di capacità contributiva che non garantiscono la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo sufficiente ad adempiere all'obbligazione tributaria. Si pensi ai prelievi sui redditi derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio di impresa o ai prelievi sui c.d. *fringe benefits*, costituiti dall'uso di un'abitazione o di un'auto ovvero, ancora, ai tributi sui redditi di impresa che risultano insufficienti a coprire i debiti contratti dal titolare dell'impresa medesima". Id., "Ratio" e struttura dell'Irap, in *Rass. trib.* 1998, 627 ss.; *Relazione, in Irap, imprese e lavoro autonomo, Profili costituzionali e applicativi*, (Atti del Convegno di Studi di Pisa, 12 marzo 1999), allegato a *Il fisco*, 1999, n. 29, 5; *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, 131-152; *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in traduzione al volume *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 3-12. Viceversa la dottrina tradizionale riduce i tributi legittimamente istituibili solo a quelli il cui presupposto esprima una capacità contributiva "qualificata" e cioè, nella sostanza, il reddito, il patrimonio e il consumo. Cfr. I. Manzoni – G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007, 40; G. Falsitta, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 1, 500 ss.; F. Moschetti, *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, cit.; G. Gaffuri, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 843.

le della Sanità, ossia quello di contribuire a ridurre la diffusione di malattie non trasmissibili come l'obesità ed il diabete, e dall'altro, ha riconosciuto come il meccanismo tecnico adottato sia astrattamente congruente e proporzionato a questo scopo, visto che la creazione di un costo fiscale aggiuntivo potrebbe difatti disincentivare la produzione, oppure ostacolare il consumo dei prodotti che contengono zuccheri o edulcoranti eccedenti una certa soglia.

L'interrogativo su cui si sofferma il giudice *a quo*, tuttavia, è il seguente: come può essere giustificata, alla luce del principio di uguaglianza, la scelta del Legislatore di circoscrivere l'ambito oggettivo di applicazione di questa nuova imposta esclusivamente alle bevande analcoliche? In altre parole, il giudice remittente ravvisa profili di contrasto della disciplina in discorso con i principi di ragionevolezza e di uguaglianza tributaria, in quanto la normativa andrebbe a colpire fiscalmente i produttori delle sole bevande analcoliche contenenti sostanze edulcoranti eccedenti una certa soglia e non anche coloro che producono altri prodotti alimentari (diversi dalle bevande) aventi le medesime sostanze.

Così come strutturata, dunque, la normativa censurata introdurrebbe una differenziazione di trattamento fiscale a supporto della quale non è fornita alcuna giustificazione. Invero – sottolineano i giudici amministrativi – “se è vero come è vero che la *Sugar tax* è un tributo introdotto con finalità *extra*-fiscale disincentivante (in quanto avente lo scopo di contrastare – incidendo sul consumo di certi prodotti – il fenomeno dell'obesità e del diabete, nonché la diffusione degli effetti collaterali dannosi degli edulcoranti sintetici), e assodato che la scelta legislativa di realizzare un certo obiettivo di salute pubblica è tendenzialmente insindacabile (salvo il limite della manifesta irragionevolezza), è altrettanto vero che in base al principio di ragionevolezza ed uguaglianza il legislatore deve spiegare il perché tale obiettivo vada perseguito colpendo soltanto gli edulcoranti contenuti nelle bevande analcoliche, e non anche i medesimi edulcoranti contenuti negli altri prodotti alimentari diversi dalle bevande”.

A sostegno delle proprie argomentazioni, il T.a.r. richiama il precedente della stessa Corte costituzionale relativo all'accisa sulle sigarette elettroniche⁽¹⁸⁾, giungendo alla conclusione per cui così come in quella

(18) Corte cost., 15 maggio 2015, n. 83, con cui era stata dichiarata l'illegittimità costituzionale di una disciplina che tassava in egual misura obiettivamente diverse tra loro (quella dei tabacchi lavorati e quella dei prodotti non contenenti nicotina idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati). In dottrina A. Giovannini, *La Consulta dichiara illegittima l'imposta sulle sigarette elettroniche*, commento a Corte cost., n. 83 del 2015, in *Corr. trib.*,

occasione la Consulta aveva censurato, sotto il profilo dell'uguaglianza tributaria, la scelta legislativa di sottoporre alla medesima imposizione sul consumo due fattispecie imponibili diverse, altrettanto deve essere censurata la scelta di sottoporre a trattamenti fiscali diversi due fattispecie imponibili uguali. Valorizzando proprio la *ratio extra-fiscale* della *sugar tax*, quindi, il giudice remittente ritiene che non vi sarebbe alcuna ragione per differenziare, sotto il profilo tributario, l'immissione in commercio di bevande edulcorate da quella di un prodotto alimentare che contiene la stessa quantità e tipologia di sostanze edulcoranti: difatti, se la finalità attribuita all'imposta è quella di contrastare la diffusione di patologie legate all'eccessivo consumo di zuccheri, oggetto di tassazione dovrebbe essere l'immissione in commercio di qualsiasi prodotto alimentare contenente tali sostanze.

4. – *La decisione della Corte costituzionale: il delicato equilibrio tra finanza pubblica e tutela del diritto alla salute*

Nella sentenza in esame, la Corte costituzionale ricorda preliminarmente⁽¹⁹⁾ come il Legislatore goda di una notevole discrezionalità in

2015, 2341 e ss. afferma che “L’interesse della collettività (e la tutela della salute) deve essere considerato anche dal punto di vista della spesa pubblica e dell’allocazione delle risorse. La Costituzione pone al legislatore un vincolo che non è soltanto finanziario o economico, ma è anche valoriale, nel senso che lo obbliga a scelte di raccolta delle risorse che non colleghino un aumento di gettito immediato a scapito della prevenzione, con l’inevitabile, conseguente aumento delle spese pubbliche future e dei ‘costi sociali’ connessi. È uno scenario nuovo, che porterà a dover reinterpretare il principio di capacità contributiva anche rispetto ad altri beni ai quali si può guardare per una futura tassazione (bevande o cibi ‘spazzatura’)”. Del resto la Corte costituzionale ha ritenuto in alcune pronunce (n. 156 del 2001, n. 11 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 315 del 1994, n. 42 del 1992, n. 373 del 1988, n. 159 del 1985, n. 153 del 1972, n. 16 del 1965), che i presupposti oggettivamente rilevabili siano scelti graduando il corso delle pubbliche spese in ragione delle diverse posizioni di vantaggio dei singoli consociati, che rispondano al principio di ragionevolezza e non arbitrarietà e si prestino, in definitiva, a essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti (la regola c.d. del *tertium comparationis*), assicurando che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale.

⁽¹⁹⁾ La Consulta ritiene soddisfatte le condizioni per superare il vaglio di ammissibilità demandato alla Corte nell’ordinanza del giudice rimettente sulla sussistenza dell’interesse a ricorrere, connessa alla lesività del decreto impugnato, in considerazione delle previsioni dello stesso che impongono agli operatori di settore una serie di adempimenti preliminari rispetto all’istituzione del tributo, già di per sé stringenti e in grado di ledere in via diretta la sfera delle ricorrenti “Simili adempimenti, contabili e amministrativi (come, ad esempio, l’obbligo – gravante sugli esercenti di impianti di produzione e sui soggetti cedenti bevande edulcorate – di denuncia dell’esercizio dell’attività all’ufficio dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli competente territorialmente, nonché l’obbligo di redazione e invio di specifici

relazione alle molteplici finalità che orientano l'attività di imposizione fiscale, potendo determinare i fatti specifici che esprimono la capacità contributiva⁽²⁰⁾. Tale discrezionalità, tuttavia, deve pur sempre essere esercitata all'interno di determinati confini, cosicché la possibilità di prevedere imposizioni differenziate (per aree economiche o per tipologie di contribuenti), sebbene non vietata dagli articoli 3 e 53 della Costituzione, deve comunque essere giustificata da una ragione obiettiva e adeguata, coerente con i principi di coerenza, proporzionalità e non irragionevolezza⁽²¹⁾. Del resto, osserva la Corte costituzionale, il trattamento tributario previsto per i prodotti alimentari è già ampiamente differenziato in materia di iva, dato che, in linea con il diritto dell'Unione Europea, la tabella A allegata al d.p.r. n. 633 del 1972 dispone aliquote diverse (4, 5, 10 o 22 per cento) in base a ragioni commerciali, politiche o anche solo di opportunità⁽²²⁾.

Fatta questa breve premessa, il ragionamento svolto dal giudice delle leggi può essere sintetizzato nei seguenti termini.

prospetti riepilogativi ove vanno annotati i quantitativi di bevande edulcorate ottenuti nell'impianto di produzione) sono da ritenersi preparatori e strumentali rispetto alla fase di autoliquidazione e versamento del tributo e richiedono, dunque, che gli operatori del settore abbiano il tempo di adeguarvisi. Il che è, del resto, confermato dalla circostanza che il comma 675 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, in attuazione del quale il d.m. 12 maggio 2021 è stato adottato, è divenuto immediatamente efficace, sia pure a fronte dell'efficacia differita delle restanti disposizioni”.

⁽²⁰⁾ In questo senso, da ultimo, Corte cost., 1° giugno 2023, n. 108, in cui è stata ritenuta non illegittima la previsione di un'imposta sostitutiva sui maggiori valori delle quote detenute dai partecipanti al capitale di Banca d'Italia, dato che l'iscrizione dei nuovi valori si è comunque risolta nella creazione di un nuovo valore per i titolari delle quote, costituente dunque indice di capacità contributiva. La motivazione rinvia anche alle sentenze n. 10 del 2015, in cui è stata dichiarata l'illegittimità dell'addizionale Ires ai profitti delle imprese energetiche, n. 142 del 2014, in cui è stata dichiarato illegittimo il più sfavorevole trattamento tributario per i giudici di commissioni tributarie relativo al regime di tassazione ordinaria sui compensi arretrati rispetto al più favorevole trattamento della tassazione separata, e alla sentenza n. 21 del 2015, in cui non è stata ritenuta illegittima la differenziazione delle aliquote irap applicate nel regime transitorio alle banche rispetto agli altri operatori industriali, commerciali e agricoli.

⁽²¹⁾ Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288.

⁽²²⁾ L'Avvocatura di Stato aveva rilevato nel giudizio di costituzionalità che “Un simile trattamento differenziato ... è d'altronde previsto anche nel regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, istitutivo del codice doganale dell'Unione. In specie, si sottolinea che la suddetta normativa europea stabilisce che alle merci contemplate dalla nomenclatura combinata, destinate all'esportazione e all'importazione da e verso il territorio dell'Unione europea, debbano essere applicati i dazi convenzionali o autonomi normali previsti in corrispondenza di ciascuna voce della medesima nomenclatura combinata, sicché non può dirsi che la tassazione dei prodotti in questione avvenga in misura omogenea”.

Innanzitutto, il Legislatore ha scelto di assoggettare a tassazione non le sostanze edulcoranti in sé, bensì l'immissione in commercio delle bevande analcoliche prodotte con l'aggiunta di sostanze dolcificanti di origine naturale e sintetica, costruendo il presupposto impositivo e la base imponibile coerentemente con questa individuazione. Conseguentemente, le bevande analcoliche non costituiscono una *species* del più ampio *genus* dei prodotti alimentari contenenti zuccheri, che la legge avrebbe voluto tassare, ma che, contraddittoriamente, non avrebbe incluso nel presupposto impositivo. In altri termini, il Legislatore ha inteso assoggettare ad imposizione esclusivamente le bevande edulcorate.

Valorizzando, poi, le ragioni *extra*-fiscali del tributo in discorso, la Corte costituzionale tenta di giustificare la scelta di questo specifico presupposto e lo fa sottolineando l'avallo che tale decisione ottiene dalle evidenze scientifiche.

La Corte costituzionale, invero, sottolinea quanto sia ormai stretto il legame esistente tra le indicazioni scientifiche e l'individuazione dell'oggetto e delle modalità della tassazione con cui si intende raggiungere un determinato scopo di salute pubblica.

I giudici osservano, infatti, che “è proprio tale specifica attestazione scientifica a porsi all'origine sia del presupposto dell'imposta, individuato nella cessione e/o immissione in commercio sul territorio nazionale delle bevande analcoliche edulcorate; sia della base imponibile, individuata nel quantitativo di bevanda immessa in commercio per il consumo (e non della sostanza edulcorante in quanto tale); sia, infine, dei soggetti passivi della medesima imposta, individuati nei produttori (coloro che provvedono al condizionamento, cioè aggiungono le sostanze dolcificanti, o acquirenti o importatori) delle medesime bevande”.

È proprio l'Organizzazione Mondiale della Sanità⁽²³⁾, invero, ad aver suggerito l'imposizione fiscale sulle bevande edulcorate e tale attestazione

⁽²³⁾ I principali *report* dell'Organizzazione Mondiale della Sanità sono i seguenti: *Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases* del 2015; *Sugar-sweetened Beverage Taxes in the WHO European Region: Success through Lessons Learned and Challenges Faced* del 2022. L'Avvocatura di Stato, intervenuta nel giudizio in rappresentanza del Presidente del Consiglio dei Ministri, ha rilevato che la previsione dell'imposta riferita alle sole bevande e non agli altri prodotti alimentari è conforme ad analoghi provvedimenti già adottati in altri Paesi o regioni autonome (Francia, Regno Unito, Irlanda, Belgio, Portogallo, Catalogna, Norvegia, Finlandia, Ungheria, Estonia e Lettonia) e ha precisato che “con la *sugar tax* il legislatore avrebbe correttamente applicato il principio di precauzione di matrice euro-unitaria, invocabile ove vi siano evidenze scientifiche della nocività di un prodotto e ricorrano possibili rischi per la salute e l'ambiente. In virtù di tale principio, al sussistere di incertezze riguardo all'esistenza o alla portata di rischi per la salute della persona, l'azione

scientifica è sufficiente a giustificare l'introduzione della suddetta imposta esclusivamente sulle stesse e a rendere di per sé inutile una comparazione con gli altri prodotti alimentari⁽²⁴⁾. L'esistenza di documenti scientifici riguardanti specificatamente le bevande edulcorate, quindi, rende inutile lo svolgimento, da parte della Corte, del giudizio di uguaglianza tributaria ed è sufficiente a impedire che i prospettati profili di omogeneità di altri prodotti alimentari edulcorati raggiungano una soglia di evidenza tale da rendere arbitraria, e quindi irragionevolmente discriminatoria, la scelta impositiva del Legislatore (sentenze n. 108 del 2023, n. 240 del 2017, n. 10 del 2015, n. 142 del 2014 e n. 116 del 2013). Sotto questo profilo, la Corte costituzionale rimarca l'estrema genericità con cui il giudice rimettente individua il *tertium comparationis* ("altri prodotti alimentari diversi dalle bevande contenenti i medesimi edulcoranti"): "si tratta, infatti, di un insieme di prodotti con caratteristiche funzionali e nutrizionali assai eterogenee fra loro, oltre che del tutto differenti da quelle delle bevande edulcorate, insieme come tale inidoneo a fungere da termine di riferimento della supposta violazione del principio di eguaglianza tributaria. E ciò a maggior ragione in quanto la nuova imposta non grava sulle sostanze edulcoranti in sé considerate, ma propriamente sulle bevande edulcorate e in funzione della quantità di edulcoranti aggiunti evidentemente calcolata in base alla tipologia di prodotti alimentari (liquidi) interessata".

Parametri e indicazioni scientifiche divengono, pertanto, sempre più rilevanti nell'individuazione dei beni "dannosi" contro cui è legittimo rivolgere lo strumento fiscale, tenuto conto che, con il progredire delle conoscenze, è possibile identificare con maggiore precisione le conseguenze effettive di determinati comportamenti e abitudini di consumo e, conseguentemente, focalizzare l'attenzione sui beni più suscettibili di provocare effetti dannosi significativi.

dei pubblici poteri può tradursi nell'adozione di misure incidenti sulle libertà dei singoli, purché rispettose del principio di proporzionalità. Nel caso in esame, l'imposizione fiscale rappresenterebbe, propriamente, uno strumento di disincentivo al consumo di tali prodotti, in modo da evitarne abusi con effetti pregiudizievoli o, addirittura, l'assuefazione".

⁽²⁴⁾ La Corte, a tal proposito, precisa che "la giustificazione dell'introduzione della imposta sulle bevande analcoliche edulcorate discende dalla attitudine delle stesse, per la loro particolare composizione, a provocare diabete, obesità e altre patologie non trasmissibili: attitudine puntualmente attestata da studi scientifici riversati in raccomandazioni di organismi internazionali specificamente volti a suggerire l'imposizione fiscale sulle medesime bevande".

5. – Osservazioni conclusive

L'introduzione della *sugar tax* ha dato luogo ad innumerevoli critiche, attinenti non solo alla sua compatibilità con i principi costituzionali⁽²⁵⁾, ma anche alla sua capacità di rispondere efficacemente alle finalità *extra-fiscali* cui si ispira.

In linea generale, tuttavia, il tributo in discorso rappresenta il primo strumento teso al rafforzamento di un modello di prelievo di natura correttiva e comportamentale, idoneo ad orientare il comportamento dei contribuenti e a disincentivare il consumo di prodotti potenzialmente dannosi per la salute.

La *sugar tax*, invero, assolve alla precipua funzione di disincentivare il consumo di bevande edulcorate, al fine di contrastare il fenomeno dell'obesità e del diabete, trovando la propria giustificazione nell'esigenza di tutelare la salute pubblica.

In relazione al tributo in discorso, quindi, la salute pubblica rileva sia direttamente che indirettamente: direttamente, in quanto le bevande zuccherate possono nuocere ai consumatori; indirettamente, perché la lesione della salute del singolo può determinare la necessità di apprestare, a spese del sistema sanitario nazionale, delle cure che avrebbero potuto essere evitate⁽²⁶⁾. La fattispecie considerata, pertanto, può essere ricondotta a quelle "situazioni o attività perniciose che possono, a loro volta, dare luogo ad un aggravio di spese pubbliche, qualificando così la capacità contributiva manifestata dalla fattispecie tassata"⁽²⁷⁾.

⁽²⁵⁾ Sul punto, si rinvia a G. Salanitro, *Sugar tax e Plastic Tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva* ..., cit., 339 ss.

⁽²⁶⁾ Come è stato osservato da V. Mastroiacovo "Dobbiamo considerare il tributo come la principale entrata per finanziare le spese necessarie. Siamo sulla soglia di scelte dolorose. La Corte costituzionale dovrà fare delle riflessioni sull'ambiente e sull'alimentazione, soprattutto sull'art. 81, che ha portato un equilibrio di bilancio tra spese ed entrate, in cui non ci stiamo più dentro. Spesso e volentieri la Corte è 'tirata per la giacca' da questo articolo. È necessario un sistema di riscossione efficiente, per non far gravare i buchi economici sulle future generazioni", in *Gazzetta di Parma*, 11, 16 aprile 2025. Anche A. Comelli ha rilevato durante il Convegno "Il collegamento tra il diritto alla salute e la strumentazione fiscale, che può in qualche modo orientare le abitudini alimentari, credo sia un tema poco esplorato in Italia. Ci sono una serie di agevolazioni, come ad esempio le aliquote sul consumo di determinati alimenti rispetto ad altri", *ivi*, 11.

⁽²⁷⁾ In questi termini, A. Uricchio, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extra-fiscali*, cit., 1277. Anche F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, 14, menziona la salute nel richiamare i "beni capacità" che possono essere oggetto di valutazione da parte della legislazione fiscale e rappresentare una capacità contributiva differenziata.

A margine della sentenza della Corte costituzionale, tuttavia, resta aperto il dubbio sul fatto che l'adesione a indicazioni provenienti da organismi "tecnici" sia sufficiente, nel quadro costituzionale attuale, a giustificare l'introduzione di tributi con finalità *extra-fiscali*. Il rischio, invero, è che il Legislatore giustifichi l'introduzione di nuove misure comportamentali in relazione ad altri tipi di prodotti, in forza di indicazioni che, a livello internazionale, evidenziano un possibile "danno" per il bene pubblico.

GIUSEPPE CORASANITI

IL TRATTAMENTO FISCALE AI FINI DELLA TARI PER GLI ENTI CENTRALI DELLA CHIESA CATTOLICA E PER GLI ENTI GESTITI DIRETTAMENTE DALLA SANTA SEDE NELLA RECENTE NORMATIVA E GIURISPRUDENZA NAZIONALE

Sintesi: L'ampio spettro delle attività che possono svolgersi negli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici pone questioni di notevole rilevanza sistemica e tributaria, strettamente legate all'incertezza che involge la nozione di ente ecclesiastico. Quest'ultima, infatti, lungi dall'essere circoscritta all'ordinamento canonico, indica una categoria propria dell'ordinamento statale, concernente pure enti di culto diverso da quello cattolico. Anche sotto il profilo fiscale, la categoria degli enti ecclesiastici si disvela ampia; essa non configura un sottoinsieme degli enti non commerciali a norma dell'art. 73, comma 1, lett. c), del t.u.i.r., come si evince dall'articolato e complesso quadro normativo vigente. In riferimento a questo aspetto si profila interessante esaminare la disciplina del regime fiscale ai fini tari per gli enti centrali della Chiesa cattolica e per quelli gestiti direttamente dalla Santa Sede, alla luce della sua concreta applicazione e della correlata evoluzione normativa e giurisprudenziale.

Abstract: The broad spectre of activities that can take place in properties owned by ecclesiastical entities raises questions of considerable systemic and tax relevance, closely related to the uncertainty surrounding the notion of ecclesiastical bodies. The latter, in fact, far from being circumscribed to the canonical system, indicates a category proper to the state system, concerning also non-Catholic religious entities. From a tax-law perspective, too, the subjective category of ecclesiastical entities unravels broadly; it does not identify a monolithic legal species of the subjective category of non-commercial entities under Article 73, paragraph 1 (c) of the t.u.i.r., as evidenced by the existence of a articulated and complex regulatory framework in force. With reference to this aspect, it looms interesting to examine the discipline concerning the waste tax for the central entities of the Catholic Church and those managed directly by the Holy See, in the light of concrete application and the related normative and jurisprudential evolution.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Tari: analisi di una nozione ambigua e di un presupposto concettuale incerto. – 3. La Convenzione tra Italia e Santa Sede in materia di scambio di informazioni fiscali. – 4. Gli argomenti della Cassazione sull'esenzione ai fini tari per gli enti richiamati dai Patti lateranensi. – 5. Conclusioni.

1. – *Premessa*

Il variopinto ventaglio delle attività che possono essere svolte nella macro-area degli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici solleva questioni di indubbio rilievo fiscale. Circa la natura legale di questi enti si registra una significativa varietà di opinioni, in dottrina e in giurispruden-

za, che li hanno talvolta assimilati a quelli pubblici⁽¹⁾, talaltra a quelli privati⁽²⁾ o ad enti ibridi⁽³⁾.

L'assenza di un orientamento uniforme si ravvisa anche in ordine agli indici della commercialità dei singoli organismi *latu sensu* ecclesiastici, mentre è pacifico che la prima azione da intraprendere per accertare la preminenza o meno dell'attività commerciale rispetto al raggiungimento delle finalità istituzionali debba consistere nella verifica dello Statuto. Ove l'ente non avesse uno Statuto ufficiale, si dovrà scandagliare l'attività di fatto svolta dallo stesso⁽⁴⁾; gli enti ecclesiastici che non abbiano come

⁽¹⁾ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino 2016, 334 ss.; G.M. Colombo, *Dall'ici all'imu: come cambia la disciplina per gli enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2012, 1272; A. Fuccillo, *Giustizia e religione*, Torino 2011, 83; M. Tedeschi, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Torino 2010, 196; L. Castaldi, *Riflessioni sparse sulla esenzione ici di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 e la Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2009, 794 ss.; E. De Mita, *Il regime tributario*, in D. Persano (a cura di), *Gli edifici di culto fra Stato e confessioni religiose*, Milano, 2008, 251 ss.; V. Uckmar, *Chiesa e ici, la verità della legge*, in *Avvenire*, 6 settembre 2007, 1 ss.; S. La Rosa, *L'accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell'ici*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 129 ss.; P. Selicato, *Esclusioni ed agevolazioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 378; S. Berlingò, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna 1992, 71-72; T. Mauro, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, in *Dir. Eccles.*, 1987, 803 ss.; G. Zingali, *I rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, Milano 1943, 32 ss.

⁽²⁾ Cfr. M. Ferrero – M. Allena, *Sulla (ir)conducibilità degli enti ecclesiastici al novero degli organismi di diritto pubblico*, in *Foro it.*, 2011, 1484 ss. In questi termini, v. anche Cass. civ., sez. un., 2 aprile 2007, n. 8088, in *Dir. Giust.*, 2007, 11; Cass. civ., 9 giugno 2006, n. 13455, in *Dir. Giust.*, 2006, 37 ss.; Cass. civ., 8 ottobre 2002, n. 14382, in *Mass. Giust. civ.*, 2002, 1778; Cons. Stato, 11 maggio 2000, n. 2681, in *Urb. e app.*, 2000, 786; Cass. civ., sez. un., 22 novembre 1999, n. 812, in *Mass. Giust. civ.*, 1999, 2314; Cass. civ., 5 novembre 1990, n. 10607, in *Mass. Giust. civ.*, 1990, 11; Cass. civ., sez. un., 11 gennaio 1990, nn. 61 e 62, in *Mass. Giust. civ.*, 1990, 1; Cass. civ., 17 ottobre 1985, n. 5118, in *Giust. civ.*, 1986, 2502; Cass. civ., 10 luglio 1984, n. 4040, in *Dir. Eccles.*, 1985, 189 ss.

⁽³⁾ Questa teoria è sostenuta, tra gli altri, da G. Dossetti, *Le persone giuridiche ecclesiastiche ed il nuovo libro del codice civile*, in *Chiesa e Stato. Studi storici e giuridici per il decennale della conciliazione tra la Santa Sede e l'Italia*, Milano, 1939, 485. Vedasi, inoltre, F. Margiotta Broglio (a cura di), *"Grandezza e miseria" del diritto della Chiesa*, Bologna, 1996, 29-31.

⁽⁴⁾ Al riguardo cfr. G. Casuscelli, *Enti ecclesiastici*, in E. Gabrielli (diretto da), A. Barba – S. Pagliantini (a cura di), *Commentario del Codice civile, Delle persone*, vol. III, *Leggi collegate*, Torino, 2013, 291-439; A. Mantineo, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specificità e convergenze*, Torino, 2011, 14 ss.; S. Berlingò, voce *Enti ecclesiastici*, in *Il diritto, enciclopedia giuridica* de "Il Sole - 24 Ore", VI, 2008, 1 ss.; A.S. Mancuso, *Alcune considerazioni sulle parrocchie alla luce delle prospettive aperte dal D.Lgs. n. 460 del 1997*, in *Il diritto di famiglia e delle persone*, 2007, 2051 ss.; AA.VV., *Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, L'esperienza di un ventennio (1985-2005)*, Bologna, 2007, 29 ss. Vedasi anche R. Geraci, *La controversa questione del pagamento dell'imu per gli edifici ecclesiastici affrontata e (non) risolta dai giudici europei*, in *Dir. Eccles.*, 2016, 491-513; A. Bettetini, *Gli enti e i beni ecclesiastici. Art. 831*, in P. Schlesinger (diretto da), *Il Codice Civile. Commen-*

oggetto esclusivo o prevalente lo svolgimento di attività commerciali saranno classificati tra gli enti non commerciali, a cui si riconoscono, al verificarsi di particolari condizioni, numerosi vantaggi fiscali.

In particolare, le questioni afferenti all'ampiezza e all'operatività dei meccanismi di esenzione dal versamento di tributi⁽⁵⁾, sia ordinari che straordinari, erariali o locali, di cui all'art. 16 del Trattato lateranense, con riguardo all'Istituto Biblico avente sede nello Stato della Città del Vaticano, hanno costituito l'oggetto di un ampio dibattito che ha interessato gli enti ecclesiastici facenti capo alla Santa sede.

Avendo riguardo alla tari, ad un segmento giurisprudenziale che, riconoscendo alla tari la valenza specifica di corrispettivo del servizio di raccolta rifiuti e non di tributo, esclude dal relativo pagamento gli edifici destinati al culto, in quanto ritenuti incapaci di produrre rifiuti per natura, caratteristiche ed uso a cui sono adibiti⁽⁶⁾, si contrappone l'opzione interpretativa che, muovendo dalla natura tributaria della tari⁽⁷⁾, disconosce l'esenzione sulla base delle norme del Trattato lateranense⁽⁸⁾.

tario, Milano, 2005, 27 ss.; M.C. Folliero, *Enti religiosi e non profit tra welfare State e welfare Community. La transizione*, Torino, 2002, 32 ss.; P. Clementi – G.M. Colombo – C. Redaelli, *Gli enti religiosi*, Milano, 1999, 11 ss.; A. Fuccillo, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzioni delle associazioni ecclesiastiche*, Napoli, 1999, 15 ss.; R. Benigni, *L'ente ecclesiastico tra specialità e diritto comune. Affrancamento della disciplina giuridica dell'ente dal suo connotato teologico-soggettivo: conseguenze pratiche e profili di legittimità*, in *Dir. Eccles.*, 1998, 599-634; G. Feliciani, *Organizzazioni "non profit" ed enti confessionali*, in *Quad. dir. e pol. eccles.*, 1997, 13 ss.; M. Ferrante, *Enti ecclesiastici e organizzazioni non lucrative d'utilità sociale – Onlus*, in *Dir. Eccles.*, 1997, 573 ss.; P. Floris, *L'ecclesiasticità degli enti. Standards normativi e modelli giurisprudenziali*, Torino, 1997, 245 ss.; S. Berlingò, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, 23 ss.; P. Selicato, *Enti religiosi, profili civilistici e tributari*, Milano, 1992, 31; F. Finocchiaro, *Enti ecclesiastici cattolici*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1988, 1 ss.; T. Mauro, *Enti ecclesiastici (dir. eccl.)*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, Milano, 1965, 7 ss.

⁽⁵⁾ Cfr. sul punto M. Rivella, *Enti e beni*, Relazione tenuta al Convegno di Studi sul tema "Diritto dell'Unione Europea e status delle confessioni religiose" (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010), 119-128. Si veda anche P. Floris, *L'ecclesiasticità degli enti*, cit., 245; M. Parisi, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, Napoli, 2004, 118 ss.; M.C. Folliero, *Enti religiosi e non profit. Tra welfare state e welfare community. La transizione*, Torino, 2002, 12 ss.; A. Guarino, *La giungla delle agevolazioni fiscali "religiose". Una via per non perdersi*, in *Quad. dir. e pol. eccles.*, 1998, 125 ss.; S. Berlingò, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, 91 ss.; P. Picozza, *Enti ecclesiastici nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, vol. VI, Torino, 1990, 250.

⁽⁶⁾ Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2022, n. 16641, in https://i2.res.24o.it/pdf2010/Editorice/ILSOLE24ORE/QUOTIDIANI_VERTICALI/Online/_Oggetti_Embedded/Documenti/2022/05/24/16641.pdf; Cass. civ., sez. VI, 21 giugno 2017, n. 15407, in italgiure.giustizia.it.

⁽⁷⁾ Cass. civ., sez. V, 18 maggio 2021, n. 13375, in italgiure.giustizia.it.

⁽⁸⁾ Il Trattato lateranense è stato sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con

Quest'ultimo filone, in particolare, ha riconosciuto l'assoggettabilità degli immobili dello Stato della Città del Vaticano al prelievo comunale che inerisce al servizio di raccolta dei rifiuti, in assenza di una specifica norma di legge o regolamentare che ne stabilisca l'esonerazione, non ritenendo esaustiva ai fini dell'esenzione dalla tassa dei rifiuti la condizione soggettiva considerata nell'art. 16 del Trattato lateranense.

Invero, lo Stato italiano ha regolamentato l'esenzione per gli immobili facenti capo ad enti ecclesiastici dal versamento dell'imposta locale sui redditi, dall'ici (d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. e), ma non per quanto riguarda la tassa sui rifiuti⁽⁹⁾.

legge 27 maggio 1929, n. 810, cui è stata data attuazione con l'art. 6 della l. n. 137 del 2016 (*Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale fatta nella Città del Vaticano il 1° aprile 2015, con relativo scambio di Note verbali del 20 luglio 2007*).

⁽⁹⁾ Sul regime di esenzione degli enti ecclesiastici in tema di ici, cfr., *ex multis*: M. Aulenta, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 554 ss.; F. Pistolesi, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempo di crisi*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1211 ss.; P. Tarigo, *L'esenzione imu-tasi degli enti non commerciali*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1093 ss.; M. Pistilli, *Enti ecclesiastici ed esenzione dall'imu*, in *Immobili e proprietà*, 2012, 2, 103 ss.; M. Allena, *Esenti da ici gli immobili adibiti ad attività di assistenza sociale svolta da enti ecclesiastici - Esenzione ici per gli enti ecclesiastici che svolgono attività assistenziale in regime convenzionale tra carattere solidaristico e non commercialità*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 717 ss.; P. Clementi, *Esenzione ici per gli immobili destinati ad attività socialmente rilevanti*, in *Enti non profit*, 2009, 2, 13 ss.; F.M. Giuliani, *Attività di religione/culto e attività commerciale in una sentenza sull'esecuzione ici per gli immobili ecclesiastici*, in *Contratto e impresa*, 2006, 30; P. Clementi, *Cassazione: esenzione ici anche per l'episcopio*, in *Enti non profit*, 2005, 11, 56; Id., *Confermata l'esenzione ici per gli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici*, in *Enti non profit*, 2005, 10, 45 ss. G.M. Colombo, *Le esenzioni ici a favore degli enti ecclesiastici*, in *Enti non profit*, 2005, 6, 78 ss.; P. Clementi, *Enti ecclesiastici: contestata l'esenzione ici se le attività esenti sono commerciali*, in *Enti non profit*, 2004, 6, 25 ss.; F. Padovani, *Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 765 ss.; V. Ficari, *Attività commerciale non principale ed agevolazione irpeg ad enti associativi con fine non lucrativo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 137; F. Napolitano, *Enti ecclesiastici: aliquota irpeg applicabile*, in *Fisco*, 1994, 732; F. Batistoni Ferrara, *Enti ecclesiastici (Diritto tributario)*, in *Nss. Dig. it., App.*, III, Torino, 1982, 392 ed ivi, sul punto, 394. Sulle agevolazioni fiscali in genere v.: F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali - I) Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Digesto, Disc. priv., Sez. comm.*, Vol. I, Torino, 1987, 785, il quale ha osservato che "il principio di capacità contributiva, in quanto disposizione costituzionale da interpretare (anche) alla luce di altre norme contenute nello stesso sistema giuridico, non può non tener conto del particolare favore che deve essere garantito laddove intervenga nei settori giuridici costituzionalmente protetti". Vedasi anche A. Fedele, *La disciplina fiscale delle onlus*, in *Riv. Notariato*, 1999, 537; A.M. Proto, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Rass. trib.*, 1995, II, 548; S. La Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, Vol. XIII, Roma, 1989, 3; N. d'Amati, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nov. Dig. It., Appendice*, Torino, 1980, 153.

Già alcuni anni prima la Corte di Cassazione aveva riconosciuto la debenza del tributo per i rifiuti solidi urbani (tarsu) con riferimento alla Pontificia Università Lateranense⁽¹⁰⁾ e ad un edificio adibito a Seminario⁽¹¹⁾, rilevando che l'art. 16 del Trattato lateranense, quale norma programmatica, necessitasse di una specifica attuazione.

La questione, tutt'altro che sopita, è rimasta in auge, continuando a costituire il nucleo centrale di ulteriori numerose pronunce sia di merito che di legittimità.

Delineati i termini del dibattito, al fine di comprenderne la portata, è d'uopo delineare il tessuto normativo tributario di riferimento⁽¹²⁾.

La disciplina vigente in materia di tari stabilisce:

- all'art. 1, comma 641, della l. n. 147 del 2013 che "Il presupposto della tari è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani";
- al successivo comma 642 che "La tari è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani";
- al comma 659 un elenco di esenzioni e riduzioni facoltative che il Comune può prevedere con regolamento (tra le quali non sono contemplate esenzioni per i luoghi di culto);
- al comma 660 della stessa legge che "il Comune può deliberare, con regolamento ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste alle lettere da a) ad e) del comma 659. La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa che non possono eccedere il limite del 7 per cento del costo complessivo del servizio. In questo caso, la copertura deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso".

⁽¹⁰⁾ Cass. civ., sez. V, 14 marzo 2012, n. 4027, in *Corr. trib.*, 2012, 1552, con nota di L. Lovecchio, *Non sono esenti da tarsu gli immobili della Santa Sede non adibiti al culto*, *ivi*, 1550, e con nota di A. Terlizzi, *Anche l'Università pontificia la paga: i rifiuti sono legittimamente tassabili*, in *Dir. e giust.*, 2012, 207. La pronuncia è stata poi annotata in senso critico da N. Sartori, *Sull'esenzione fiscale degli immobili della Santa Sede*, in *Rass. trib.*, 2012, 1180 ss.

⁽¹¹⁾ Cass. civ., sez. VI, 21 giugno 2017, n. 15407, in <http://www.giustiziatributaria.it/wp-content/uploads/2012/05/Cassazione-sentenza-n.4027-del-14.03.2012.pdf>.

⁽¹²⁾ Cfr., sul punto, E. De Mita, *Il regime tributario*, in D. Persano (a cura di), *Gli edifici di culto fra Stato e confessioni religiose*, Milano, 2008, 245 ss. V. anche G. Casuscelli (a cura di), *Nozioni di diritto ecclesiastico*, Torino, 2015, 229 ss.; R. Santoro, *Il regime giuridico degli edifici di culto nella società multi religiosa*, in A. Fuccillo, *Giustizia e religione*, Torino, 2011, 67 ss.; M. Tedeschi, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Torino, 2010, 278 ss.; A. Fuccillo, *L'edificio di culto nella normativa catastale e nell'imposizione indiretta*, in *Rivista del Notariato*, 1991, 680 ss.; M. Petroncelli, voce *Edifici di culto cattolico*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, Milano, 1965, 296 ss.

A ben vedere, la normativa che disciplina il tributo non contempla alcuna esenzione dal pagamento dello stesso né per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, né per i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense. Tuttavia, per quest'ultima categoria di immobili l'esenzione dal pagamento del tributo si trarrebbe, secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, dal richiamo espresso contenuto nel Preambolo della Convenzione tra Italia e Santa Sede del 2015 e nell'art. 6, comma 2, della l. n. 137 del 2016 alle disposizioni del Trattato lateranense.

Oltretutto, la norma di cui all'art. 6 della l. n. 137 del 2016 stabilisce che gli immobili nella stessa elencati e adibiti a sedi di istituti pontifici, non sono assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente, senza che sia necessaria l'adozione di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione.

Ciononostante, la giurisprudenza prevalente è salda nell'escludere che dalle disposizioni testé richiamate discenda un'esenzione automatica dall'obbligo di versare la tari; ciò non toglie che il Comune possa comunque deliberare, con regolamento *ex* articolo 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste alle lettere da a) ad e) del ricordato comma 659.

2. – Tari: analisi di una nozione ambigua e di un presupposto concettuale incerto

Dal punto di vista diacronico, la tari, unitamente all'imposta municipale unica (imu) e alla tassa per i servizi indivisibili (tasi), è una delle componenti dell'imposta unica comunale (iuc), istituita dalla legge di stabilità per l'anno 2014⁽¹³⁾. Essa, dal 1° gennaio 2014, ha sostituito i preesistenti tributi dovuti al Comune da cittadini, enti ed aziende quale pagamento corrispettivo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, noti con l'acronimo di tarsu, e successivamente di tia e di tares.

La Legge di bilancio per il 2020 (l. 27 dicembre 2019, n. 160) ha successivamente abolito, con decorrenza dall'anno 2020, la iuc e la tasi, lasciando in vigore l'imu⁽¹⁴⁾ e la tari, le cui disposizioni sono contenute nella l. n. 147 del 2013, il cui art. 1, comma 668, riconosce ai comuni che

⁽¹³⁾ Cfr. art. 1, comma 639 e ss., l. 27 dicembre 2013, n. 147.

⁽¹⁴⁾ Come ridefinita dalla ricordata l. 22 dicembre 2019, n. 160.

hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico la facoltà di applicare, in luogo della tari, una tariffa avente natura di corrispettivo⁽¹⁵⁾.

La disciplina della tassa sui rifiuti introduce un importante elemento di novità rispetto alle normative precedenti in materia di smaltimento rifiuti. Essa congegnava un sistema che – in osservanza al principio comunitario “chi inquina paga”⁽¹⁶⁾ – consente di rinviare a criteri di graduazione delle tariffe alternativi rispetto a quelli tradizionali che sono legati alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie ed a coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti per ogni categoria o sottocategoria omogenea. Purtuttavia, l’ente impositore sarà tenuto a suffragare la propria scelta comprovando la razionalità dei criteri preferiti in relazione alla situazione locale della produzione di rifiuti per le diverse categorie, dei costi e della gestione del servizio.

L’art. 52-bis, comma secondo, del Decreto fiscale n. 124 del 2019 estende, per la tari, i medesimi benefici riconosciuti ai fruitori del *bonus* energia, gas ed acqua, e stabilisce che: “Al fine di promuovere la tutela ambientale in un quadro di sostenibilità sociale, l’Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente assicura agli utenti domestici del servizio di gestione integrato dei rifiuti urbani e assimilati in condizioni economico-sociali disagiate l’accesso alla fornitura del servizio a condizioni tariffarie agevolate”.

La tari, che parte della dottrina annovera tra le entrate tributarie pubbliche, qualificandola una “tassa di scopo” (finalizzata a fronteggiare una spesa generalizzata)⁽¹⁷⁾, si configura come obbligazione periodica o di durata, con una *causa debendi* di tipo continuativo. L’utente, infatti, nonostante l’autonomia dei periodi d’imposta, è di regola tenuto al pagamen-

(15) Soggetto passivo del tributo è chiunque, a qualsiasi titolo, possieda o detenga locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani, mentre è escluso il versamento per le aree scoperte pertinenziali o accessorie non operative e per le parti comuni dell’edificio non detenute o occupate in via esclusiva. Esulano dall’ambito applicativo della tari quelle porzioni di immobili ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono obbligati a provvedere i relativi produttori. In tal caso, la riduzione della tari, tenendo conto delle quantità di rifiuti speciali assimilati avviati al riciclo da parte del produttore, direttamente o per il tramite di soggetti autorizzati, è rimessa ad una determinazione del Comune con apposito regolamento. Il tributo è corrisposto in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un’autonomia obbligazione tributaria.

(16) Vedasi art. 14 della Dir. CE 2008/98.

(17) Sull’argomento, si rinvia diffusamente a C. Ricci, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 357 ss. V. anche Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2010, n. 4283, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 255.

to in funzione del protrarsi dell'erogazione della prestazione da parte dall'ente impositore, senza che risulti necessario, per ogni periodo contributivo, vagliare la sussistenza dei presupposti impositivi⁽¹⁸⁾.

A prescindere dal suo *nomen iuris*, può riconoscersi alla tassa rifiuti natura *ibrida* (di tassa e di imposta)⁽¹⁹⁾, come emerge dall'autonomia dell'obbligazione rispetto alla domanda di servizio ed all'effettiva erogazione di questo. Nella tari gli elementi qualificanti dell'imposta coesistono con una marcata connotazione patrimoniale, caratterizzata dalla commisurazione del prelievo alla consistenza (estensione) di determinati beni⁽²⁰⁾. Presupposto della Tassa rifiuti è, a norma dell'art. 1, comma 641, della l. 23 dicembre 2013, n. 147, "il possesso o la detenzione a qualsiasi uso di locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani". Pertanto, "non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione" (art. 62, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993).

La gestione dei rifiuti urbani costituisce un servizio pubblico locale essenziale, universale e divisibile, a presidio della salute umana e dell'am-

(18) C. Pennarola, *Il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani: dalla tassa alla tariffa tra esenzioni e riduzioni*, in *Riv. giur. edil.*, 2017, 1189 ss.

(19) E. Righi, *Tasse sui rifiuti solidi urbani: condizioni e portata delle riduzioni disposte per mancato o irregolare servizio di raccolta*, in *Boll. trib.*, 2017, 1780-1781, rileva difatti che la tari "ha, sì, per presupposto un servizio da rendere al cittadino che produce rifiuti, ma che svolge anche la funzione, di pubblico interesse, di realizzare e conservare il decoro degli abitati e del territorio attraverso servizi e spese non attribuibili a singoli utenti". Cfr. altresì L. Del Federico, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito su autorità e consenso*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, I, 69-102; F. Gallo, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, Bologna, 2007; M. Leroy, *La sociologia dell'imposta* (2002), (con presentazione di C. Sacchetto), Rubbettino, Catanzaro, 2007; L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000, 206 ss.; G. Tremonti, *Profili della "tassa per la raccolta ed il trattamento dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, 590; A. Berliri, *Per una precisazione del concetto giuridico di tassa: rapporto di tassa e rapporto contrattuale*, in *Riv. dir. fin.*, 1951, I, 133-136. Sul controverso problema della definizione del concetto giuridico di "tassa" e della inclusione di questa specifica forma di prelievo tra quelli coperti dall'art. 53 della Costituzione si consultino L. Del Federico, *Tassa*, in *Digesto, Disc. priv.*, Sez. comm., Vol. XIV, Torino, 1998, 321; P. Selicato, *Tasse marittime e portuali*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXX, Roma, 1993, spec. al § 5; C. Sacchetto, *Tassa*, in *Enc. dir.*, Vol. XLIV, Milano, 1991, 3.

(20) G. Bernabei, *Tari e natura giuridica*, in *I Tributi locali e regionali*, 2016, 2, 40-45.

biente da erogarsi con continuità, ai cittadini su tutto il territorio nazionale, in relazione alle unità idonee a produrre rifiuti.

Larga parte della giurisprudenza nazionale esclude la natura tributaria della tari, muovendo dalla considerazione dell'assenza di una quantificazione esatta dei rifiuti conferiti, da cui discenderebbe una parametrizzazione dell'importo da versare soltanto presuntiva e potenziale. La commisurazione del tributo, pertanto, si riferirebbe alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte⁽²¹⁾. In senso contrario si è espressa la Corte costituzionale con la sentenza n. 238 del 24 luglio 2009, ove si rimarca la natura tributaria della tariffa d'igiene ambientale (nota anche come tia 1), muovendo dal raffronto tra il tessuto normativo di riferimento e la nozione di tributo elaborata dalla giurisprudenza costituzionale che, in diverse pronunce, ha indicato i criteri di cui avvalersi per discernere i prelievi "tributari". I summenzionati criteri si identificano: nella doverosità della prestazione; nell'assenza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e nella correlazione della prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante. È da escludersi che le considerazioni svolte dalla Corte possano essere riferite alla Tariffa integrata ambientale (meglio conosciuta con l'acronimo di tia 2) cui, a differenza della tia 1, si riconosce natura privatistica e che è soggetta ad iva, atteso che i servizi erogati e il corrispettivo pagato per gli stessi costituiscono quote di un rapporto che consta di una prestazione e di una controprestazione che legittima il pagamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto. Ben può essere esteso, invece, il principio alla tari, stante le sue profonde analogie con la tia 1⁽²²⁾.

⁽²¹⁾ In questi termini, cfr. Cass. civ., sez. un., 7 maggio 2020, n. 8361, consultabile all'interno della banca dati della Corte di Cassazione, all'indirizzo www.cortedicassazione.it.

⁽²²⁾ Si consideri, infatti, che sia la tari che la tia 1 sono accomunate da una struttura autoritativa e non sinallagmatica, oltre che da una matrice normativa e non contrattuale del prelievo, il fatto generatore dell'obbligo di pagamento e i soggetti obbligati. Analoghi sono anche i criteri di commisurazione dei prelievi. L'unica sostanziale differenza tra le due figure si riduce al fatto che, mentre per la tari, come per la tarsu, il gettito deve corrispondere ad un ammontare compreso tra l'intero costo del servizio ed un minimo costituito da una percentuale di tale costo determinata in funzione della situazione finanziaria del Comune; per la tia 1 il gettito, deve, invece, assicurare sempre la copertura integrale del costo dei servizi. Un altro elemento significativo di analogia tra tari e tia 1 è la loro estraneità all'ambito di applicazione dell'iva.

L'omogeneità tra i due summenzionati prelievi risulta compatibile sia con le Direttive comunitarie di cui al d.lgs. n. 22 del 1997, che con il principio comunitario "chi inquina paga". Ne è prova la circostanza che nessuna disposizione impone al Legislatore di configurare in termini privatistici il rapporto tra utente e gestore del servizio di smaltimento dei

3. – *La Convenzione tra Italia e Santa Sede in materia di scambio di informazioni fiscali*

La necessità di creare nel settore finanziario un sistema trasparente ha indotto il Legislatore nazionale a stipulare il 1° aprile 2015 la Convenzione in materia fiscale Italo-Vaticana, avente ad oggetto “*l’affermazione a livello globale della trasparenza nel campo delle relazioni finanziarie*”. Si tratta, nello specifico, di un accordo ad effetti unilaterali in cui risalta il vantaggio per lo Stato italiano di usufruire di un compendio di strumenti di contrasto all’elusione fiscale da adoperare nei confronti dei cittadini che non rispettano le previsioni fiscali. Detto Accordo si caratterizza per la compressione del dogma del segreto bancario che scaturisce dall’art. 1.1. dello stesso, laddove ancora la trasparenza ad uno scambio di informazioni “*verosimilmente rilevanti*” “*tra le competenti Autorità delle parti contraenti*”⁽²³⁾, in un contesto in cui “l’accreciuta mobilità ha fatto aumentare anche il rischio di crisi finanziarie”⁽²⁴⁾.

La Convenzione del 2015 mira a facilitare le operazioni di riscossione delle autorità fiscali italiane e di tutte le persone, sia fisiche che giuridiche,

rifiuti. Più nel dettaglio, a livello europeo, in linea col principio “Chi inquina paga”, si è ritenuto, invece, che la connaturata inesattezza legata all’adozione di un sistema di misurazione presuntiva dei rifiuti, non inficia la credibilità del risultato. Tuttavia, è sempre crescente la predilezione di sistemi di quantificazione dei rifiuti ancorati ad una rilevazione in concreto, anche nell’ottica di armonizzare i sistemi nazionali di tassazione degli scarti in applicazione del principio “*pay as you throw*” in luogo del principio, oggi prevalente negli ordinamenti nazionali, c.d. “*user pays*”. Cfr. CGCE, 18 dicembre 2014, causa C-551/13, Setar: “47. (...) in assenza di disposizioni del diritto dell’Unione che impongano agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo della gestione dei rifiuti, detto finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità e che una normativa nazionale la quale preveda, ai fini del finanziamento della gestione di un tale sistema, ad esempio, una tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non al quantitativo di rifiuti effettivamente prodotto e conferito non può essere considerata contraria alla direttiva 2008/98”. Cfr. A. Tropea, *L’armonizzazione europea della tassa rifiuti. L’applicazione del principio pay as you throw*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 703-720.

⁽²³⁾ Al riguardo, la norma stabilisce che l’ottenibilità dell’informazione non è subordinata al fatto che questa sia utile ai fini fiscali e che la parte contraente nei cui confronti la richiesta venga formulata, non si può “rifiutare di fornire le informazioni solo perché la stessa non ne ha un interesse ai propri fini fiscali”, non sussistendo ostacoli all’obbligo di fornire le informazioni neppure nel caso in cui “(...) queste sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario o ente che svolge professionalmente un’attività di natura finanziaria, da un mandatario o persona che opera in qualità di agente o fiduciario oppure perché dette informazioni si riferiscono a diritti sul capitale di rischio o di debito di un’entità” (art. 1.5.).

⁽²⁴⁾ Pontificio Consiglio della Giustizia e della Pace, *Compendio della dottrina sociale della Chiesa*, Città del Vaticano, 2005, 361.

residenti in Italia che possiedono attività finanziarie nel territorio vaticano per motivi religiosi.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione della summenzionata Convenzione, è importante sottolineare che l'art. 2.1. della stessa ne limita l'ambito soggettivo a "(...) soggetti fiscalmente residenti in Italia (...)" e "(...) titolari di attività finanziaria presso enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nello Stato della Città del Vaticano", ma il successivo art. 2.3. contempla la possibilità di ampliarla anche a soggetti non previsti dall'accordo, tramite il rinvio alle "corrispondenti definizioni previste nelle legislazioni di ciascuna delle parti contraenti" ⁽²⁵⁾.

La Convenzione sullo scambio d'informazioni, tramite l'espresso richiamo alle norme lateranensi, presidia le prerogative riconosciute agli enti centrali della Chiesa che hanno sede negli ambiti di cui agli artt. 13, 14 e 15 del Trattato. Questi enti, infatti, vengono esclusi dall'applicazione delle disposizioni concernenti lo scambio di informazioni e il pagamento delle imposte sulle rendite finanziarie ⁽²⁶⁾; nel rinviare all'art 16 del Trattato si recepisce, per gli immobili ivi indicati ⁽²⁷⁾, la previsione del riconoscimento di un'esenzione a carattere generale e indiscriminato verso qualsivoglia tributo, sia erariale che locale. Tuttavia, solo l'art. 6 della l. n. 137 del 2016 stabilisce un automatismo che rende superflua l'adozione di ulteriori e specifiche disposizioni di legge.

La giurisprudenza è orientata nel senso di riconoscere alle disposizioni del Trattato che concernono un'esenzione generalizzata dai tributi, tra cui il richiamato art. 16, valore meramente programmatico e, quindi, privo di immediata applicabilità, con la conseguenza che, difettando una specifica norma di legge o regolamentare che costituisca attuazione delle suddette

⁽²⁵⁾ G. Rivetti, F. Moroni, *La Convenzione tra la Santa Sede e l'Italia in materia di scambio di informazioni tributarie. Forme di "collaborazione e distinzione" al tempo della globalizzazione economica*, in *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, XXXII, 2016, 947-968.

⁽²⁶⁾ G. Rivetti, *La Convenzione tra la Santa Sede e l'Italia in materia di scambio di informazioni tributarie. Il richiamo (non casuale) al Trattato lateranense sulla corretta applicazione delle esenzioni tributarie*, in M. D'Arienzo (a cura di), *Il diritto come "scienza di mezzo"*. Studi in onore di Mario Tedeschi, vol. IV, Cosenza, 2017, 2097-2111. V. anche G. Rivetti – F. Moroni, *Nuove forme di collaborazione nella distinzione tra Santa Sede e Italia. La Convenzione in materia di scambio di informazioni tributarie*, in *Il Diritto Ecclesiastico*, 2019, 121-138.

⁽²⁷⁾ Università Gregoriana, Istituto Biblico, Orientale, Archeologico, Seminario Russo, Collegio Lombardo, i due palazzi di Sant'Apollinare e la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo.

disposizioni, la condizione soggettiva indicata nel Trattato lateranense si rivela insufficiente a fondare l'esenzione.

Al di là delle valutazioni che potrebbero esprimersi in ordine alla condivisibilità del citato orientamento, ciò che appare opportuno rilevare in questo momento è l'evidenza di una carenza normativa che la Cassazione ha messo in luce censurando l'incapacità dello Stato e della Chiesa cattolica di tradurre le previsioni lateranensi in specifiche norme di esenzione all'interno delle disposizioni che regolamentano determinati tributi locali.

Dunque, se è vero che la Convenzione interviene con una norma, l'art. 6.1, che ribadisce per i predetti immobili l'esenzione dei tributi, ma stavolta senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione, è pur vero che i *vulnera* legati ad un automatismo nel meccanismo di esenzione non mancano. Per eliderli o, quantomeno, contenerli, potrebbe essere d'ausilio l'intervento di un *team* composto da esperti tributaristi, deputato ad affrontare le questioni fiscali che afferiscono alle relazioni tra Stato e Chiesa cattolica.

4. – *Gli argomenti della Cassazione sull'esenzione ai fini tari per gli enti richiamati dai Patti lateranensi*

Individuata la normativa di riferimento in materia di tari e di esenzione dal pagamento della stessa, è d'uopo un breve *excursus* della relativa evoluzione giurisprudenziale con riguardo agli enti della Chiesa centrale cui fa espresso richiamo il Concordato del 1929.

Oltre un decennio fa, con la sentenza n. 4027 del 2012, la Corte di cassazione, cassando la sentenza della CTR del Lazio n. 339 del 2009 affermava, avendo riguardo alla Pontificia Università Gregoriana (PUG), che questa, malgrado la norma dell'art. 13 del Trattato lateranense, fosse tenuta al pagamento della tarsu⁽²⁸⁾. Questa pronuncia è indubbiamente interessante, anche perché nell'affermazione di principio della natura programmatica dell'art. 16 del Trattato si scorge il tentativo di evitare situazioni di squilibrio (che una diversa interpretazione della norma avrebbe

(28) Cass. civ., sez. trib., 14 marzo 2012, n. 4027, in *Corr. trib.*, 2012, 1552, ivi annotata a pag. 1550 da L. Lovecchio, *Non sono esenti da TARSU gli immobili della Santa Sede non adibiti al culto*. Vedasi anche N. Sartori, *Sull'esenzione fiscale degli immobili della Santa Sede*, in *Rass. trib.*, 2012, 1180 ss., il quale, oltre a negare la natura "programmatica" dell'art. 16 del Trattato lateranense, ne ricostruisce la funzione risarcitoria. Vedasi anche Cass. civ., sez. VI, 19 dicembre 2018, n. 32789, in <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2019/03/Cass.-32789.18-Copia.pdf>.

originato) tra il servizio di smaltimento dei rifiuti di cui fruisce la PUG tramite il Comune di Roma, da un lato, e la sua mancata contribuzione ai relativi costi, dall'altro⁽²⁹⁾.

A conclusioni analoghe giunge la sentenza n. 15407 del 2017 con cui la Cassazione ha osservato che l'esenzione specificamente disposta in tema di ici per gli enti ecclesiastici in relazione al possesso di fabbricati destinati all'esercizio delle "attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222", è il frutto di una espressa previsione agevolativa, che difetta per la tarsu. Invero, secondo costante giurisprudenza le norme che disciplinano agevolazioni o esenzioni non sono suscettibili d'integrazione analogica tramite l'ausilio di dati extratestuali. Da qui l'insufficienza dell'art. 16 del Trattato lateranense a configurare il diritto all'esenzione dalla tarsu dell'immobile adibito a sede della PUG, nella parte in cui stabilisce per gli immobili ivi indicati un'esenzione generalizzata dal versamento dei tributi, trattandosi di una norma programmatica, che necessita di una specifica attuazione (come avvenuto in tema di ici, ad opera dell'art. 7, comma 1, lett. e, del d.lgs. n. 504 del 1992)⁽³⁰⁾, attuazione tanto più necessaria in relazione alla natura della tarsu, da sempre intesa con valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo.

Numerose pronunce di legittimità⁽³¹⁾ hanno rimarcato la natura programmatica della disposizione pattizia, specificando sul punto che:

⁽²⁹⁾ Sul punto, cfr. L. Lovecchio, *Non sono esenti da TARSU gli immobili della Santa Sede non adibiti al culto*, cit., 1550.

⁽³⁰⁾ Cfr. sul tema Cass. civ., 8 marzo 2004, n. 4645, in *Giust. civ.*, 2004, I, 1212. In dottrina, G. D'angelo, *Il favor fiscale dell'ente ecclesiastico-religioso "imprenditore sociale" nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di Stato: conferme problematiche dalla recente giurisprudenza UE in tema di esenzione ici/imu*, in *Quad. dir. e pol. eccles.*, 2016, 661 ss.; S. Martucci, *Ici ed imu: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune*, in *Quad. dir. e pol. eccles.*, 2013, 450 ss.; P. Colella, *La Chiesa ed il pagamento dell'ici-imu*, in *Diritto e religioni*, 2012, 27 ss.; M. Allena, *Ici e immobili degli enti non commerciali: a proposito della circolare n. 2/DF 26 gennaio 2009 del Ministero dell'Economia e delle Finanze*, in *Quad. dir. e pol. eccles.*, 2009, 415 ss.; P. Moneta, *Solidarietà sociale e religione: organizzazioni di utilità sociale ed enti ecclesiastici*, in AA.VV., *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, Padova, 2000, 1315 ss.; A. Fuccillo, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzione delle associazioni ecclesiastiche*, Napoli, 1999, 115 ss.; S. Berlingò, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, 84 ss.

⁽³¹⁾ Cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. V, 13 marzo 2019, n. 7153, in <https://www.italggiure.giustizia.it/sncass/>; Cass. civ., sez. V, 21 giugno 2017, n. 15407, in <https://www.italggiure.giustizia.it/sncass/>. Sul tema, cfr. anche Cass. civ., sez. V, 28 giugno 2024, n. 17850, in https://i2.res.24o.it/pdf2010/S24/Documenti/2024/06/29/AllegatiPDF/17850_2024_ORDINANZA.pdf.

- l'articolo 16 del Trattato del Laterano stabilisce garanzie specifiche in favore di alcuni edifici, tassativamente indicati negli articoli da 13 a 16 dello stesso Trattato e situati (quasi tutti, a eccezione di quelli indicati nello stesso articolo 16, comma 1) nelle zone cosiddette extraterritoriali, ovvero beneficiarie "delle immunità riconosciute dal diritto internazionale alle sedi degli agenti diplomatici di Stati esteri" (*ex art. 15, comma 1, del Trattato del Laterano*);

- l'art. 15 del Trattato lateranense, lungi dal riferirsi alle parrocchie e ai locali di proprietà delle stesse, ha mero riguardo agli immobili che godono delle immunità riconosciute dal diritto internazionale alle sedi degli agenti diplomatici di Stati esteri;

- l'art. 6 della l. 7 luglio 2016, n. 137, attuativo dell'art. 16 del Trattato lateranense riguarda solamente gli immobili elencati agli artt. 13, 14, 15 e 16 del medesimo Trattato. Né il legislatore avrebbe potuto introdurre (con la citata disposizione) l'esenzione dai tributi soltanto per i luoghi di culto "cattolici" (ulteriori rispetto a quelli individuati nello stesso Trattato – che appunto hanno valore pattizio), pena la violazione degli artt. 3, 8, 19 e 20 della Costituzione.

Sul tema è recentemente tornata la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 13375 del 2021, ove si afferma il principio secondo cui il Trattato lateranense all'art. 16 "stabilisce che gli immobili ivi elencati e adibiti a sedi di istituti pontifici, non saranno mai assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente". Osserva la Corte: "Si tratta di una norma programmatica che impegna lo Stato a darvi attuazione. [...] Lo Stato ha provveduto, ad es., per quanto riguarda l'imposta sui redditi (d.p.r. n. 601 del 1973, art. 2, che dichiara gli immobili in questione esenti dall'imposta locale sui redditi e dall'imposta sui redditi e i relativi incrementi di valore esenti dall'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), la dichiarazione e l'accertamento catastale (r.d.l. n. 652 del 1939, art. 6 e d.p.r. n. 1142 del 1949, art. 38, e l'ici (d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. e), non per quanto riguarda la tassa sui rifiuti, con ciò convalidando l'ipotesi che l'esenzione di cui trattasi concerna, ed è ragionevole che concerna, esclusivamente le imposte che gravano sui redditi degli immobili in questione".

L'argomentazione posta a fondamento di quest'ultima affermazione si palesa alquanto scarna; l'impressione è che la Corte abbia tratto le proprie conclusioni avendo riguardo all'esistenza di fantomatiche norme tributarie ove la disposizione del Trattato lateranense risulterebbe trasposta.

È pur vero che non manca chi riconduce l'art. 16 del Trattato lateranense nell'alveo delle regole cogenti, piuttosto che tra i principi la cui realizzazione viene eminentemente rimessa alla discrezionalità del legislatore; notevoli le perplessità sulla natura programmatica delle disposizioni del Trattato sollevate dalla dottrina costituzionalistica⁽³²⁾ e internazionalistica⁽³³⁾.

La giurisprudenza è unanime nel riscontrare nella tari la valenza specifica di corrispettivo del servizio rifiuti, per cui neppure l'Istituto pontificio "è esente dal relativo pagamento secondo le previsioni dei Patti lateranensi, art. 16, che sul punto a differenza di quanto avvenuto per imu e tasi non sono stati attuati e restano norma programmatica essendo le norme di esenzione di stretta previsione ed interpretazione". Ben potendo le strutture oggettivamente "incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti" essere esentate tramite regolamento comunale.

I giudici della Suprema Corte, applicando in materia di tari l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi per la tarsu e la tia 1⁽³⁴⁾, hanno ritenuto (seguendo il filone tracciato da Cass., n. 4027 del 2012 e Cass., n. 15407 del 2017) che la tassa per i rifiuti fosse nella specie dovuta in base all'art. 16 della l. n. 810 del 1929 (Trattato lateranense), quale norma programmatica che impegna lo Stato a darvi attuazione, dovendosi esclu-

⁽³²⁾ Cfr., per tutti, R. Bin – G. Pitruzzella, *Diritto costituzionale*, Torino, 2008, 123: "Nei primi anni di applicazione della Costituzione, prima che entrasse in funzione la Corte costituzionale (1956), la gran parte dei giudici e la Cassazione ritennero che la maggior parte delle norme costituzionali non potessero essere applicate direttamente nei tribunali, essendo necessario l'intervento del legislatore ordinario. Esse quindi venivano ricostruite come 'norme programmatiche', che non sarebbero direttamente applicabili dai giudici ma si indirizzerebbero al legislatore, indicandogli le cose da fare: al massimo al giudice servirebbero come guida per l'interpretazione. Poche dunque sarebbero state le norme costituzionali 'precettive': per es., quelle che istituivano i nuovi organi costituzionali o quelle che erano sufficientemente precise e incondizionate (sono i termini che vengono impiegati per spiegare gli 'effetti diretti' delle norme comunitarie), come per es. la disposizione che fissa in 48 ore la convalida dell'arresto (art. 13 Cost.). La Corte costituzionale, già nella sua prima sentenza (1/1956) ha contestato questa distinzione e ha trattato le disposizioni costituzionali tutte come fonte di regole direttamente applicabili. Per es., è vero che il 'diritto alla salute' dell'art. 32 è rivolto principalmente al legislatore, cui spetta organizzare l'assistenza sanitaria, ma è anche vero che esso riconosce un diritto che ha una carica precettiva immediata, tale per cui possono essere dichiarate illegittime le leggi che negassero o restringessero eccessivamente il ricorso all'assistenza pubblica per cure necessarie alla sopravvivenza delle persone".

⁽³³⁾ B. Conforti, *Diritto internazionale*, VI ed., Napoli, 2002, 89-90.

⁽³⁴⁾ Sul quale, incidentalmente, v. P. Selicato, *L'IVA sul tributo nei recenti orientamenti giurisprudenziali: i limiti di un apparente paradosso*, in *Osservatorio tributario*, 2024, 2, 51-68.

dere il richiamo analogico all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 ⁽³⁵⁾, in quanto norma agevolativa di stretta interpretazione dettata in materia di ici ⁽³⁶⁾. Né a conclusioni diverse si può pervenire muovendo dalla considerazione per cui l'inciso "senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni" contenuto all'art. 6 della Convenzione tra Italia e Santa Sede ha eliso la necessità per lo Stato di adottare per ciascun tributo una specifica norma di favore al fine di fruire dell'esenzione dal versamento, stante le peculiarità intrinseche alla tassa sui rifiuti.

5. – Conclusioni

Muovendo dalla normativa di settore e dal tessuto giurisprudenziale più recente formatosi in materia di tassa sui rifiuti sembra potersi affermare che l'attuale regime delle agevolazioni subordini l'esenzione dal prelievo sui rifiuti per i fabbricati e le loro pertinenze destinate al culto, e per le istituzioni dipendenti dalla Santa Sede, all'adozione di un'espressa previsione che sia contenuta nel Regolamento comunale.

Più complicato si rivela individuare la portata e l'operatività della condizione soggettiva considerata nell'art. 16 del Trattato lateranense, nella misura in cui subordina per gli immobili ivi elencati e adibiti a sedi di istituti pontifici l'assoggettamento a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità alla condizione della presenza di un previo accordo con la Santa Sede, e stabilisce per quegli stessi immobili l'esenzione dal pagamento di qualsivoglia tributo verso qualsiasi ente.

Preliminarmente, preme evidenziare che l'art. 16 del Trattato lateranense non può considerarsi abrogato ad opera del Concordato del 1984 (il cui art. 13, comma 1, testualmente stabilisce che "Salvo quanto previsto

⁽³⁵⁾ Sul quale v. P. Selicato, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, in *Federalismi.it*, 2018, 22, 1-37.

⁽³⁶⁾ Non è ovviamente possibile in questo ambito dare conto dell'ampia e variegata dottrina costituzionalistica sulle "norme programmatiche", mi limito, pertanto, a citare A. D'Atena, *Lezioni di diritto costituzionale*, III ed., Torino, 2012, 24-25. L'A. sottolinea che: "Si tratta, anzitutto, delle disposizioni programmatiche in senso stretto (le c.d. *Staatszielbestimmungen*), mediante le quali si prefigurano le linee di sviluppo dell'ordinamento. Alla categoria appartengono – ad esempio – le disposizioni che impongono allo Stato la promozione delle autonomie locali (art. 5 Cost.), la protezione della gioventù, della maternità e dell'infanzia (art. 31, comma 2, Cost.), la tutela del risparmio (art. 47 Cost.), lo sviluppo dell'artigianato (art. 45, comma 2) [...]. Alla medesima categoria possono essere, inoltre, ricondotte le disposizioni mediante le quali il costituzionalismo liberale ha risposto alla critica delle c.d. libertà borghesi [...] In tutte le disposizioni passate in rassegna, l'impronta assiologia presenta un carattere – se così ci si può esprimere – strutturale. Poiché esse, prefigurando degli sviluppi dell'ordinamento, sono rivolte soprattutto al futuro".

dall'art. 7, n. 6, le disposizioni del Concordato stesso non riprodotte nel presente testo sono abrogate"). Ciò lo si trae implicitamente dal rinvio alla suddetta norma contenuto all'interno della Convenzione Italo-Vaticana del 1° aprile 2015, oltre che nell'art. 5 del d.l. n. 146 del 2021. Un ulteriore elemento testuale è fornito dalla lettera dell'art. 6 della l. n. 137 del 2016, ove sostanzialmente si ripropone il contenuto della disposizione lateranense.

La Corte di Cassazione ha riconosciuto la natura programmatica delle disposizioni concordatarie di esenzione, ritenendole di non immediata applicazione, catalogandole come disposizioni che per loro natura indicano obiettivi o principi generali, e riservano alla successiva attività legislativa la determinazione dell'ambito applicativo. Ciò significa che, in difetto di una normativa specifica, al fine di fruire dell'esenzione dalla tassa sui rifiuti, si rivela inadeguata la mera condizione soggettiva considerata nella ricordata normativa, rimasta inattuata, del Trattato lateranense.

Pertanto, versandosi in un difetto di normativa, a cagione dell'inerzia bilaterale di Stato e Chiesa, l'attuazione della norma pattizia non è stata realizzata.

Si potrebbe obiettare che con l'adozione del Trattato lateranense le parti intendessero produrre norme dotate di efficacia giuridica precettiva, ma ciò non basterebbe a superare le incertezze legate alla compagine delle esenzioni/agevolazioni riservate alla vasta categoria degli enti ecclesiastici.

Indipendentemente dalla natura meramente programmatica dell'art. 16 del Trattato lateranense, l'art. 6 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede non è applicabile né agli enti centrali della Chiesa cattolica, né a quelli gestiti direttamente dalla Santa Sede, stante la natura della tari che, lungi dal colpire l'immobile, rappresenta il corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità di rifiuti del soggetto passivo, sicché la *ratio* dell'imposizione e delle relative agevolazioni si identifica nella produzione e nel conferimento dei rifiuti. Prova ne è il dato che la Tassa sui rifiuti si articola in una quota fissa, commisurata alle necessità pubbliche di erogazione del servizio, ed in una quota variabile, commisurata ai rifiuti prodotti.

A complicare la situazione, rendendo la problematica tutt'altro che sopita, si aggiunga che in palese contrasto con la summenzionata giurisprudenza si pone un emendamento al d.l. n. 146 del 2021 (recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili) firmato dal presidente della commissione Finanze del Senato Luciano D'Alfonso (Pd), approvato il 17 dicembre 2021 (Atto Camera 3395) e trasposto nell'art. 5, commi 2-*bis* e 2-*ter*, per cui le basiliche di San

Giovanni in Laterano, di Santa Maria Maggiore e di San Paolo, Castel Gandolfo, la Basilica dei Santi XII Apostoli, le chiese di S. Andrea della Valle e di San Carlo ai Catinari, l'Università Gregoriana, l'Istituto Biblico, l'Istituto Orientale e Archeologico, il Seminario Russo, il Collegio Lombardo, i due palazzi di Sant'Apollinare e la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo, sono tutti esentati dal pagamento della tari⁽³⁷⁾.

A ben vedere, la disposizione di cui all'art. 5, commi 2-bis e 2-ter, non si applica ai periodi d'imposta diversi da quelli per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo né ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato, permanendo dunque lo status quo ante al venir meno delle condizioni contemplate dalla norma⁽³⁸⁾.

ROSA GERACI

(37) Si legge testualmente all'art. 5 del d.l. n. 146 del 2021 ad oggi vigente "2-bis. La tassa sui rifiuti di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non è dovuta per gli immobili indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato fra la Santa Sede e l'Italia dell'11 febbraio 1929, reso esecutivo dalla legge 27 maggio 1929, n. 810.

2-ter. La disposizione di cui al comma 2-bis si applica per i periodi di imposta per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo nonché ai rapporti pendenti e con sentenza passata in giudicato".

(38) A ben vedere, ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato si riferisce anche la disposizione contenuta al primo comma dell'art. 6 della l. n. 137 del 2016.

IL “TERRAPIATTISMO” E L’ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO: I CENTO FRISONI E LA RETORICA GALILEIANA

Sintesi: Il “terrapiattismo” rappresenta quella corrente di pensiero che intende sostenere la teoria “geocentrica” anche in assenza di riscontri empirici idonei a contrastare le evidenze ed i dati scientifici su cui fonda la teoria “eliocentrica”. Con un brillante espediente retorico, Galileo Galilei equiparò a dei cavalli frisoni – razza equina proveniente dalla frisia e dotata di caratteristiche di robustezza e resistenza ma non già di velocità – i pensatori che, riproponendo tesi già affastellate nel tempo, intendono muoverle, quasi come a portare dei pesi, senza validarne, nel profondo, la fondatezza. Al contrario, equiparò ad un cavallo berbero – razza equina le cui origini sono fatte risalire al nord africa e da cui derivano i purosangue utilizzati per le competizioni di velocità – il pensiero che, muovendosi veloce, validi un’intuizione e confermi una nuova teoria. Sulla scorta di tale metafora è possibile porre al vaglio l’orientamento giurisprudenziale, di legittimità, che pronuncia sulla natura delle modifiche apportate al processo tributario dalla legge n. 130 del 31 agosto 2022 ed, in particolare, pronuncia sul comma 5-bis dell’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 in ordine alla regola di giudizio fondata sul riparto dell’onere della prova ivi enunciata. A seguito dell’entrata in vigore del comma 5-bis dell’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, la Dottrina prevalente ha ritenuto, pur con vari distinguo, che il Legislatore abbia introdotto, nell’ordinamento tributario, una regola di giudizio fondata sul riparto dell’onere della prova caratterizzata dalla specialità per il processo tributario nonché una disciplina di valutazione della prova idonea ad introdurre un più rigido *standard* di vaglio della prova libera. Tale approdo ermeneutico della novella, variamente argomentato, obbliga a porre in dubbio e ripensare le conclusioni giurisprudenziali consolidate anteriormente. In tale cornice interpretativa, tuttavia, i primi pronunciamenti di legittimità intendono confermare, senza particolari approfondimenti interpretativi, gli approdi storicamente affastellati, apparendo, *absit iniuria verbis*, come dei cavalli frisoni intenti a portar pesi piuttosto che a vagliare la portata della novella. Per conferma di tale impressione – ed in perfetta neutralità rispetto alle conclusioni addotte – appare utile porre al vaglio i detti pronunciamenti, seguendo l’insegnamento Galileiano, con gli strumenti della logica formale che evidenziano la presenza delle fallacie logiche comunemente conosciute come *argumentum ad populum* e come *Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*.

Abstract: “Flat-Earthism” represents that current of thought that intends to support the “geocentric” theory even in the absence of empirical evidence suitable to counter the scientific evidence and data on which the “heliocentric” theory is based. With a brilliant rhetorical device, Galileo Galilei equated to Friesian horses – a horse breed originating from Friesland and endowed with characteristics of robustness and resistance but not speed – the thinkers who, by re-proposing theses that have already piled up over time, intend to move them, almost as if carrying weights, without validating, in depth, their validity. On the contrary, he equated to a Berber horse – a horse breed whose origins are traced back to North Africa and from which the thoroughbreds used for speed competitions derive – the thought that, by moving fast, validates an intuition and confirms a new theory. On the basis of this metaphor, it is possible to examine the jurisprudential orientation, of legitimacy, which pronounces on the nature of the changes made to the tax process by Law no. 130 of 31 August 2022 and, in particular, pronounces on paragraph 5-bis of art. 7 of Legislative Decree no. 546 of 1992 in relation to the rule of judgment based on the distribution of the burden of proof set forth therein. Following the entry into force of paragraph 5-bis of art. 7 of Legislative Decree no.

546 of 1992, the prevailing doctrine has held, albeit with various distinctions, that the Legislator has introduced, in the tax system, a rule of judgment based on the distribution of the burden of proof characterized by speciality for the tax process as well as a discipline of evaluation of the evidence suitable for introducing a more rigid standard of screening of free evidence. This hermeneutic approach to the novella, argued in various ways, forces us to question and rethink the previously consolidated jurisprudential conclusions. In this interpretative framework, however, the first pronouncements of legitimacy intend to confirm, without particular interpretative insights, the historically heaped up conclusions, appearing, *absit iniuria verbis*, like Friesian horses intent on carrying weights rather than evaluating the scope of the novella. To confirm this impression – and in perfect neutrality with respect to the conclusions drawn – it seems useful to examine the said pronouncements, following the Galilean teaching, with the tools of formal logic that highlight the presence of the logical fallacies commonly known as *argumentum ad populum* and *Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*.

SOMMARIO: 1. Le fallacie argomentative dell'*argumentum ad populum* e del *Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*: le argomentazioni della giurisprudenza di legittimità sull'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992. – 2. La novella introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: il giano bifronte della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova e della regola di valutazione della prova. – 3. La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: sull'autonomia e sulla specialità della novella. – 3.1. La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: il criterio soggettivo del riparto e l'annullamento della distinzione tra componenti positivi e negativi di reddito. – 3.2. La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: il principio di vicinanza della prova e le ragioni di un onere soggettivamente determinato. – 4. La valutazione della prova da parte del giudice tributario: una regola convenzionale dal carattere di specialità in deroga all'art. 116 c.p.c. – 4.1. Il modello teorico della valutazione della prova libera: l'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale secondo le regole del probabilismo logico. – 4.2. La valutazione della prova libera nel processo tributario successivamente alla novella di cui alla l. n. 130 del 2022. – 5. La giurisprudenza di legittimità e la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: le fallacie argomentative dell'*argumentum ad populum* e del *Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*.

1. – *Le fallacie argomentative dell'argumentum ad populum e del Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc: le argomentazioni della giurisprudenza di legittimità sull'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992*

Il “terrapiatismo” rappresenta quella corrente di pensiero che intende sostenere la teoria “geocentrica” anche in assenza di riscontri empirici idonei a contrastare le evidenze ed i dati scientifici su cui fonda la teoria “eliocentrica”. Con un brillante espediente retorico, Galileo Galilei equiparò a dei cavalli frisoni – razza equina proveniente dalla frisia e dotata di caratteristiche di robustezza e resistenza ma non già di velocità – i pensatori che, riproponendo tesi già affastellatesi nel tempo, intendono muoverle, quasi come a portare dei pesi, senza validarne, nel profondo, la

fondatezza. Al contrario, equiparò ad un cavallo berbero – razza equina le cui origini sono fatte risalire al nord africa e da cui derivano i purosangue utilizzati per le competizioni di velocità – il pensiero che, muovendosi veloce, validi un'intuizione e confermi una nuova teoria. In tal senso, il celebre scienziato sosteneva “*poca più stima farei dell'attestazione di molti, che di quella di pochi (...) Se il discorrere circa un problema difficile fusse come il portar pesi, dove molti cavalli porteranno più sacca di grano che un caval solo, io acconsentirei che i molti discorsi facesser più che uno solo: ma il discorrere è come il correre, e non come il portare; ed un caval berbero solo correrà più che cento frisoni*”⁽¹⁾. Con questa immagine così vivace del suo *Saggiatore*, il celebre trattato sulla natura delle comete pubblicato nel 1623, le cui pagine si aprono pur a questioni teoriche e metodologiche più ampie, introducendo anche la spezia della polemica, Galileo Galilei dimostrava di non essere solamente uno dei migliori scienziati del suo tempo ma, ulteriormente, di avere il dono della prosa, chiara e tagliente, e di essere un ottimo cultore della logica formale⁽²⁾. Difatti, con il menzionato passaggio, Galileo dimostra, in maniera icastica, la fallacia argomentativa dell'*argumentum ad populum* ovvero della fallacia della maggioranza⁽³⁾. Il richiamo alla correttezza del ragionamento impone di rifuggire dalle comode argomentazioni che fondano la propria sostanza sul richiamo alla moltitudine di affermazioni già portate, nel passato, a sostegno della tesi propugnata⁽⁴⁾. L'affermazione tagliente, a cui ci sollecita a porre

⁽¹⁾ G. Galilei, *Il saggiatore*, Milano, 2015.

⁽²⁾ Per un'introduzione alla logica formale si rinvia a M. Malatesta, *La logica primaria*, Napoli, 1988.

⁽³⁾ Per una disamina delle più note fallacie argomentative si rinvia a E. Radin, *Argomentare, Watson!*, Milano, 2024.

⁽⁴⁾ La valutazione della fallacia dell'argomento della maggioranza può rappresentare la stella polare dell'applicazione dell'intelligenza artificiale al processo tributario ove, come meglio si dimostrerà in prosieguo, l'aver ripetuto numerose volte un argomento non ne attesta la fondatezza o la veridicità. Conseguentemente, il criterio di scelta di un'opzione ermeneutica non può mai propendere verso la cristallizzazione del già detto ma deve, obbligatoriamente, assumere l'onere di un'autonoma esplicitazione del ragionamento giuridico. Per la valutazione dell'applicazione dell'intelligenza artificiale al processo tributario e dei rischi conseguenti ad una non ponderata adesione a soluzioni di matrice informatica, si richiama C. Buccico, *Giustizia predittiva e processo tributario: problemi e prospettive*, in E. Marelli – A. Contrino (a cura di), *La digitalizzazione dell'Amministrazione Finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, Milano, 2023, 217: “La possibilità di predire il futuro è un desiderio con il quale l'uomo ha combattuto da sempre ma, come nella tragedia greca la cosa più grave è che due re, due uomini che secondo la filosofia greca esprimono il livello più alto della capacità morale e razionale – ovvero sia l'azione politica – accettano di farsi guidare dalla predizione di un evento del quale non è fornita nessuna spiegazione comprensibile. Angosciati dal desiderio di conoscere il futuro, accettano di sotto-

attenzione la retorica Galileiana, potrebbe sintetizzarsi nella constatazione che se un'argomentazione è erronea ovvero opinabile, il fatto che la stessa sia ripetuta da molti o sia ripetuta per un lungo tempo non attribuisce alla stessa il crisma della verità ovvero della giustezza. Tale fallacia argomentativa si contrasta con l'evidenza logica per cui un errore non si trasforma in verità se ripetuto da molti o per molto tempo.

Ulteriormente, valutando le fallacie argomentative che la logica formale ha elaborato e catalogato, risulta necessario porre attenzione alla fallacia dell'argomento "*Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*". L'argomento può essere descritto come "*i fenomeni X e Y si presentano insieme, quindi sono correlati*". La traduzione in italiano di "*Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*" è "Con questo o dopo questo, dunque a causa di questo". L'argomento si basa sull'idea che, quando due cose si presentano insieme ovvero in sequenza, sono correlate. L'argomento nasce da un riflesso naturale inteso a ricercare rapporti di causa effetto tra le cose. La fallacia si divide in due parti: "*Cum hoc*": quando un fenomeno si presenta insieme ad un altro. "*Post hoc*": quando un fenomeno si presenta dopo che ne è accaduto un altro. La conclusione, sia nel caso del *Cum hoc ergo propter hoc* o del *Post hoc, ergo propter hoc*, è comunque la stessa: una correlazione inesistente tra due eventi che viene presa per vera. Tale fallacia argomentativa si contrasta con la constatazione logica per cui un nesso di causalità deve essere provato, scientificamente, da un'inferenza dimostrabile e non già da una correlazione temporale ovvero nominalistica.

Fatta tale introduzione, il tema del presente lavoro è diretto a vagliare il ricorso alle descritte fallacie logiche da parte della recente giurisprudenza tributaria sulla portata delle regole di riparto dell'onere della prova, esposte dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992.

In particolare, oggetto di esame sarà la posizione espressa dalla Cassazione in alcune sue pronunce nelle quali si precisa (seppur in via incidentale) che l'introduzione della regola secondo cui "*l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*" non comporterebbe un onere probatorio diverso o più gravoso per il Fisco rispetto ai principi previgenti in materia (Cass. civ., ord. 21 gennaio 2025, n. 1466; Cass. civ., ord. 8 gennaio 2024, n. 534; Cass. civ., ord. 5 dicembre 2023, n. 34029; Cass. civ., ord. 28 dicembre 2022, n. 37985; Cass. civ., ord. 27 ottobre 2022, n. 31878). Il comma 5-*bis* dell'art. 7 cit. sarebbe, cioè,

mettere la propria intelligenza al vaticinio immotivato di un oracolo. Che accade in questo modo? Il soggetto umano che accetta una predizione priva di ragioni finisce per uccidere la ragione stessa".

meramente riproduttivo in ambito tributario del canone generale secondo cui “*chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”, mentre chi “*eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda*” (art. 2697 c.c.).

Segnatamente, l'orientamento affermato in sede di legittimità in ordine all'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 – peraltro sempre come *obiter dictum* in fattispecie in cui non risulta vigente ed applicabile la menzionata normativa – si sofferma sulla rilevanza dell'onere probatorio, nelle fattispecie in cui non si controverta sull'applicazione delle presunzioni legali, assumendo che il Legislatore avrebbe ribadito l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente. In tal senso e testualmente, la pronuncia che ha introdotto il richiamato *refrain* afferma che “*la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che ‘L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni’ non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*” (5).

Il sopra menzionato approccio ha trovato favorevole accoglimento in sede di legittimità ove la Corte di Cassazione ha immediatamente intrapreso un'opera di tralattanza ripetizione dell'assunto, senza ulteriori specificazioni o peculiari approfondimenti.

In particolare, il menzionato *refrain* può essere scomposto in due distinte ed autonome affermazioni.

La prima si premura di precisare – come già ribadito senza che risulti necessario per la decisione del caso concreto – che l'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 “*non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878)*” (6).

(5) Cass. civ., sez. V, ord. 27 ottobre 2022, n. 31878.

(6) Cass. civ., sez. V, ord. 8 gennaio 2024, n. 534: “3.5 Peraltro, va precisato che l'art. 7, comma 5 bis, del decreto legislativo n. 546 del 1992, introdotto con l'articolo 6 della legge n.

La seconda rileva che – sempre senza che risulti necessario per la decisione del caso concreto – la regola introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 non inibisce l'utilizzo delle presunzioni legali in quanto la menzionata norma *“ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come invece avviene nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio (Cass. 27/10/2022, n. 31878, che ha anche evidenziato che la previsione non pone un onere probatorio diverso rispetto ai principi già vigenti)”* (7).

130 del 2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, con la conseguenza che, come già detto da questa Corte, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che 'L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni' non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878)". Ripropone il medesimo dato testuale Cass. civ., sez. V, ord. 5 dicembre 2023, n. 34029: "priva di rilievo è, nella specie, la disposizione del D.Lgs. n. 546 del 2022, art. 7, nuovo comma 5-bis, aggiunto dalla L. n. 130 del 2022, art. 6, comma 1, invocata dalla controricorrente nella memoria illustrativa; occorre ribadire, infatti, che la disposizione richiamata, nel prevedere che 'L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni', non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. n. 31878 del 27/10/2022)". Da ultimo si veda Cass. civ., sez. V, ord. 9 luglio 2024, n. 18764: "come questa Corte ha chiarito con le decisioni citate, la norma in oggetto non ha fatto altro che ribadire un principio già presente nell'ordinamento tributario, ossia che l'Amministrazione finanziaria deve provare il fondamento delle proprie pretese, confermando in modo espresso una regola già esistente".

(7) Cass. civ., sez. V, ord. 28 dicembre 2022, n. 37985: "È appena il caso di sottolineare che non incide su tale impianto il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5-bis, introdotto con la L. n. 130 del 2022, art. 6 che ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come invece avviene nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio (Cass. 27/10/2022, n. 31878, che ha anche evidenziato che la previsione non pone un onere probatorio diverso rispetto ai principi già vigenti)". Ulteriormente, si richiama Cass. civ., sez. V, ord. 13 novem-

2. – *La novella introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: il giano bifronte della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova e della regola di valutazione della prova*

Com'è noto, l'art. 6 della l. 31 agosto 2022, n. 130, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario, pubblicata nella Gazz. Uff. 1° settembre 2022, n. 204 ha introdotto il comma 5-bis all'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, pubblicato nella Gazz. Uff. 13 gennaio 1993, n. 9, S.O. che statuisce: “5-bis. *L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*”⁽⁸⁾.

bre 2024, n. 29289: “Va solo aggiunto, per completezza, che in materia di giudizio tributario, il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della L. n. 130 del 2022, secondo cui il giudice deve valutare la prova ‘comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale’, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongono al contribuente l'onere della prova contraria (Sez. 5, ord. n. 2746 del 30/01/2024)”. Cass. civ., sez. V, ord. 30 gennaio 2024, n. 2746: “Può quindi affermarsi che ‘In materia di giudizio tributario, il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui il giudice deve valutare la prova ‘comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale’, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongono al contribuente l'onere della prova contraria’”.

⁽⁸⁾ Per i primi commenti alla disposizione, che affrontano la tematica dell'onere della prova, si richiamano, senza pretesa di esaustività, C. Consolo, *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, in C. Consolo – G. Melis – A.M. Perrino, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 28; P. Coppola, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 168; A. Contrino, *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 299; E. Della Valle, *La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Fisco*, 2022, 3807; D. Deotto – L. Lovecchio, *L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in *Fisco*, 2022, 3718; E. De Mita, *Il giusto processo fiscale sposta l'onere della prova verso l'Amministrazione*, in *Il Sole 24 Ore* del 27 settembre 2022; S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 25; Id., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 103; V. Ficari, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tribu-*

In generale, sono state date della disposizione, nel suo complesso, diverse letture, che possono ricondursi a due filoni. Secondo un'interpretazione "ricognitiva" (per alcuni aspetti "riduttiva"), nelle liti di impugnazione ed in quelle di rimborso, la norma conferma che si distribuisce l'onere della prova secondo i criteri di cui all'art. 2697 c.c., ritenuto tuttora applicabile al processo tributario⁽⁹⁾. Tale orientamento – cui vengono ricondotte anche

tario, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 603; A. Giovannini, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *giustiziainsieme.it*; Id., *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 262; C. Glendi, *L'istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, retro, 2022, 2192; Id., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 255; Id., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 473; Id., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 247; Id., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, retro, 2022, 1146; Id., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *IPSOA Quotidiano* del 24 settembre 2022; A. Lovisolo, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, retro, 2023, 33; M. Mauro, *La prova della deducibilità fiscale dei costi d'impresa nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 193; G. Melis, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 di D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023; Id., *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023*, retro, 2024, 1682; G. Mercuri, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 324; G. Moschetti, *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 28 gennaio 2023; S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022; Id., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *giustiziainsieme.it*; Id., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 603; F. Pistolesi, *Onere della prova al fisco in nome di efficienza e trasparenza*, in *Il Sole - 24 Ore* del 12 agosto 2022; P. Russo, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, Editoriale del 7 dicembre 2022; N. Sartori, *La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite*, in C. Consolo – G. Melis – A.M. Perrino, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 385; Id., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023; F. Tundo, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023; N. Zanotti, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, retro, 2024, 34.

⁽⁹⁾ Per tale approccio ermeneutico si veda E. Della Valle, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Fisco*, 2022, 3807; A. Giovannini, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *www.giustiziainsieme.it*; G. Mercuri, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 324, § 7, il quale rileva che la norma appare, per un verso, sostanzialmente confermativa (sia pur con un'esplicitazione testuale) di prin-

quelle prime pronunce di legittimità che, con un *obiter dictum*, si sono pronunciate sulla questione⁽¹⁰⁾ – non condurrebbe necessariamente ad un’interpretazione abrogatrice della novella, che avrebbe comunque la funzione sistematica di esplicitare e riaffermare, collocandoli all’interno della disciplina specifica del giudizio tributario, principi di diritto, di matrice civilistica, ad esso ritenuti comunque comunemente applicabili.

Invece, secondo una diversa (e prevalente in dottrina, sia pur con conclusioni non del tutto uniformi) interpretazione, la novella con lo scopo innovativo di introdurre, nel giudizio tributario, i principi di effettività della tutela del contribuente e del giusto processo (se non addirittura con funzione di “monito” nei confronti della giurisprudenza) – avrebbe sostituito pressoché integralmente la regola di cui all’art. 2697 c.c. con quella introdotta dallo stesso comma 5-*bis* dell’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992⁽¹¹⁾, con l’effetto sostanziale di rendere irrilevante la scomposizione della fattispecie da giudicare in fatti costitutivi, estintivi e modificativi, e comunque (a parte le liti di rimborso) con lo spostamento sull’Amministrazione, creditrice sostanziale, benché formalmente convenuta in giudizio dal contribuente, dell’onere di provare ogni elemento della fattispecie.

Prima di entrare *funditus* nella valutazione della portata del menzionato art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992 sulla regola di giudizio fondata sul riparto dell’onere della prova, risulta utile sottolineare la natura composita (verrebbe da dire “bifronte”) della menzionata disposizione normativa che enuncia, nella sua prima parte, una regola di giudizio del fatto incerto e, nella seconda parte, una disciplina di valutazione delle prove⁽¹²⁾. La segmentazione concettuale dei due distinti ambiti della nor-

cipi già ritraibili dal sistema e, per altro verso, riveste alcuni profili innovativi, ed in particolare evidenzia che l’impostazione del comma 5-*bis* conferma quella fissata dall’art. 2697 c.c. in ragione della necessaria coerenza della ripartizione degli oneri probatori alla luce della normativa sostanziale.

⁽¹⁰⁾ Affermando che “*In tema di onere probatorio gravante in giudizio sull’Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l’inversione dell’onere probatorio, l’art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall’art. 6 della l. n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*” (Cass. civ., sez. V, ord. 27 ottobre 2022, n. 31878; espressamente conforme Cass. civ., sez. V, 7 marzo 2023, n. 6772, in motivazione).

⁽¹¹⁾ Per tali conclusioni si richiama S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 85.

⁽¹²⁾ In tal senso si veda S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle*

ma in esame risulta dirimente anche al fine di escludere inquinamenti concettuali della seconda disciplina sulla prima: difatti, le regole sulla valutazione della prova sono irrilevanti sulla determinazione della corretta estensione della regola di giudizio del fatto incerto e, conseguentemente, le opzioni ermeneutiche sulla valutazione della prova risultano irrilevanti nella determinazione della corretta estensione (soggettiva ed oggettiva) della regola di giudizio del fatto incerto⁽¹³⁾.

Conseguentemente, un corretto approccio ermeneutico della menzionata disposizione non pare poter prescindere dalla distinzione netta tra le due autonome discipline espresse dalla novella.

3. – *La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: sull'autonomia e sulla specialità della novella*

Fatta tale doverosa distinzione, si può procedere alla disamina della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova enunciata dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 che statuisce come *“l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”*.

prove nel processo tributario rivisitato, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 83: *“Le regole sull'onere della prova sono previste nel primo e nel terzo periodo del nuovo comma 5-bis, e quindi chiudono a tenaglia, o, se si vuole, a sandwich le altre disposizioni sul libero convincimento del giudice e sulla valutazione degli elementi probatori, che, a loro volta, sono ulteriormente affastellate in un unico periodo, il secondo ... L'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 si conferma, quindi, come norma centrale nel processo tributario, che regola ora non solo i poteri dei giudici tributari, ma anche l'onere della prova, lo spettro degli elementi su cui il giudice deve basare il suo libero convincimento e le regole per la valutazione degli elementi probatori”*.

⁽¹³⁾ In tale direzione – ovvero nella dichiarata sottovalutazione della regola di giudizio del fatto incerto a favore della differente regola di valutazione della prova – propende Cass. civ., sez. V, ord. 13 giugno 2024, n. 16493: *“2.6. D'altro canto, la nuova formulazione legislativa, che prevede che ‘L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni’, non costituisce abrogazione, neppure implicita, dell'utilizzo delle presunzioni non legali in materia tributaria e, precisamente, delle presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ., ma detta al giudice tributario le regole di valutazione della prova, stabilendo che se questa, anche presuntiva, fornita dall'Amministrazione finanziaria, quando ne è onerata, è contraddittoria o insufficiente, allora il giudice deve annullare l'atto impositivo, e allo stesso modo dovrà fare quando addirittura essa manchi, come, invero superflualmente, pure prevede la disposizione in esame”*.

Al netto delle valutazioni di carattere estetico sull'elaborazione testuale della norma⁽¹⁴⁾, non può non rilevarsi che il comma 5-*bis* dell'art. 7 intende statuire una regola di giudizio del fatto incerto confezionata per il processo tributario e, dunque, connotata da un carattere di specialità, come sarà meglio analizzato *infra*. La disposizione, peraltro, ha subito una gestazione limitata alla discussione parlamentare e, conseguentemente, non è possibile rinvenire nei lavori preparatori alcuna indicazione della *ratio* sottesa alla novella⁽¹⁵⁾. Conseguentemente, bisogna confrontarsi unicamente con il dettato normativo per delinearne la portata. In tal senso, in forza di un'interpretazione testuale della norma, pare possibile ritrarre un contenuto di specialità dalla stessa, in quanto intesa indubbiamente ad inserire una regola di giudizio del fatto incerto espressamente enunciata per il processo tributario⁽¹⁶⁾. Ulteriormente, sempre in forza di un'inter-

(14) Sono state elevate, in dottrina, critiche assai aspre sulla tecnica legislativa utilizzata dal Legislatore. In tal senso, si richiama C. Glendi, *La nuovissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Il Quotidiano giuridico* del 22 settembre 2022; S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 83. Assolutamente critico sul wording del Legislatore A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 261: “Non è un bel diritto quello che si legge in questa disposizione: una mistura di parole prive di sorveglianza anche stilistica, un concentrato di concetti mal posti e forse mal conosciuti”.

(15) Il comma 5-*bis* è stato inserito nell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 solo in sede di approvazione della l. n. 130 del 2022, attraverso la proposta di modifica (n. 2.0.12) approvata dal Senato il 4 agosto 2022; in proposito, si richiama C. Califano, *Irrelevanza dell'intervento normativo di riforma nel “nuovo” onere della prova?*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. online, 28 novembre 2022, 1 ss. Espone talune valutazioni sul procedimento di adozione della norma S. Muleo, *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *giustiziasieme.it*: “Considerata la sofferta evoluzione della c.d. mini riforma del processo e della giustizia tributaria, si può forse immaginare che le modalità di redazione siano dovute ad una repentina inserzione di queste regole nel testo in discussione (non si trova, difatti, riferimento alcuno ad esse nella relazione parlamentare) e di un compromesso tra le forze politiche. Si ha quasi la suggestione che si sia trovato l'accordo per un'unica disposizione; e che si sia redatto, pertanto, un solo articolo nel quale sono stati inseriti più precetti, anche fortemente eterogenei, in parte rivenienti da taluni emendamenti proposti. Anzi, le modalità di redazione suggerirebbero addirittura una sorta di inserimento a sorpresa delle regole poste al secondo periodo. Ma ovviamente le considerazioni storiche circa la genesi dell'addizione normativa costituiscono argomento interpretativo debolissimo; le illazioni poi, appena accennate, rappresentano un argomento nullo. Giacché è evidentemente con il testo di legge positivo che occorre confrontarsi”.

(16) Sul punto è necessario dare conto dell'orientamento ermeneutico per cui, in presenza di una disposizione sopravvenuta, non è possibile svuotarne la portata precettiva, dovendosi a tal fine tenere conto “della generale regola ermeneutica c.d. ‘di conservazione degli atti’, espressamente codificata dall'art. 1367 c.c. in materia contrattuale, ma da ritenersi operante, in quanto espressione di un sovraordinato principio generale insito nel sistema, anche

pretazione testuale della norma, si rinviene una predeterminazione formale dei fatti costitutivi a fondamento della regola di giudizio, qualificati come i fatti sottesi alle rettifiche. Da tanto, consegue un irrigidimento dell'onere della prova in senso soggettivo, espressamente fatto gravare (sempre) sull'ente impositore in funzione della predeterminazione dei fatti costitutivi. Sulla scorta di tali prime valutazioni ermeneutiche della novella, si può assumere che il Legislatore abbia inteso intervenire nel processo tributario con un irrigidimento della regola di giudizio sul fatto incerto, anche nella finalità di porre fine alle numerose inversioni dell'onere della prova, conseguenti all'applicazione dell'art. 2697 c.c. al processo tributario⁽¹⁷⁾, e, conseguentemente, in forza di un'interpretazione costituzionalmente orientata, di una tutela del diritto inviolabile alla giusta imposta⁽¹⁸⁾.

Difatti, appare necessario rimarcare che la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova dispone che, quando un fatto giuridicamente rilevante non è provato, e quindi la relativa norma sostanziale non può essere applicata, la domanda o l'eccezione che sono fondate su quel fatto e su quella norma risultano infondate, e quindi debbono essere rigettate dal giudice⁽¹⁹⁾. L'istituto dell'onere della prova svolge, pertanto, una duplice funzione: in primo luogo, ripartisce tra le parti l'onere⁽²⁰⁾ di provare i fatti rilevanti per la soluzione della controversia, al fine di fornire

e soprattutto in tema di interpretazione della legge, sulla scorta della quale, tra le diverse accezioni possibili di una disposizione (normativa, amministrativa o negoziale), deve propendersi per quella secondo cui la stessa potrebbe aver qualche effetto, anziché nessuno (Cass. civ., sez. un., n. 12644 del 2014). Sulla inaccettabilità di una tesi che “assume l'esistenza di un legislatore che perde tempo a riprodurre norme già esistenti e pacificamente applicabili anche in materia tributaria”, si veda A. Contrino, *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 315.

⁽¹⁷⁾ Sul punto G. Melis, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023: “per contrastare un indirizzo giurisprudenziale sulla distribuzione e sulla consistenza della prova – e questa è stata, senza ombra di dubbio, la finalità che gli estensori del comma 5-bis si proponevano – ritenuto non sufficientemente garantista nei confronti del contribuente”.

⁽¹⁸⁾ A. Giovannini, *Note controvento su interesse fiscale e “giustizia nell'imposizione” come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 256: “ogni forzatura dei principi determina da parte del diritto stesso una vendetta, ossia una reazione uguale e contraria”.

⁽¹⁹⁾ G.A. Micheli, *L'onere della prova*, Padova, 1966, 313.

⁽²⁰⁾ M. Taruffo, *Onere della prova (voce)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., XIII, Torino, 1996, 66: “L'onere della prova è un onere in senso proprio, in quanto presuppone che ogni parte abbia la possibilità di evitare le conseguenze negative della mancata prova dei fatti: tale possibilità consiste appunto nel fornire al giudice prove sufficienti dei fatti che si sono allegati a fondamento delle rispettive domande ed eccezioni”.

al giudice gli elementi di decisione relativi alla questione di fatto; in secondo luogo consente al giudice di emettere in ogni caso una pronuncia di accoglimento o di rigetto della domanda, pur quando, cioè nonostante l'attività probatoria svolta dalle parti – oppure in sua mancanza – egli sia rimasto nel dubbio circa la verità dei fatti. Da tanto consegue che la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova determina la rilevanza di due profili: il primo, soggettivo, è un onere processuale che attiene alle parti⁽²¹⁾; il secondo, oggettivo, rappresenta una regola del decidere che attiene al giudice⁽²²⁾.

In dottrina sussiste concordia di opinioni sul fatto che la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, nel processo civile, derivi dall'obbligo, che grava sul giudice in tutti gli ordinamenti processuali moderni, di decidere la causa in ogni caso, non avendo egli il potere di evitare la decisione in caso di incertezza (il c.d. *non liquet* del giudice romano)⁽²³⁾. Quindi tale regola serve a consentirgli di decidere anche

(21) Sul tema, G.A. Micheli, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966, 59; S. Patti, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, 32; L.P. Comoglio, *Le prove*, in P. Rescigno, *Trattato di diritto privato*, XIX, Torino, 1985, 195; M. Taruffo, *Onere della prova (voce)*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, 66: “Per onere della prova in senso soggettivo si intende solitamente un'applicazione della relativa regola in funzione della quale ogni parte, nel corso del processo, dovrebbe fornire la prova di determinati fatti e non di altri. Sotto questo profilo le regole relative all'onere della prova vengono intese come regole che si occupano della provenienza delle deduzioni probatorie. Si ritiene cioè che esse riguardino l'attività probatoria delle parti, indicando ciò che ogni parte deve provare se vuole evitare la soccombenza. In sede di decisione queste regole opererebbero nel senso di provocare la soccombenza della parte che non è stata abbastanza attiva nel dedurre prove sui fatti che ha allegato”.

(22) In tal senso l'onere della prova rappresenta una regola di giudizio, ossia il criterio che il giudice adotta, nel momento finale del processo, al fine di decidere sulla vittoria o soccombenza delle parti in funzione della prova o mancata prova dei fatti. Sul punto si rinvia a G.A. Micheli, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966, 177; L.P. Comoglio, *Le prove*, in P. Rescigno, *Trattato di diritto privato*, XIX, Torino, 1985, 194. M. Taruffo, *Onere della prova (voce)*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, 66: “L'onere della prova in senso oggettivo guarda invece all'esito finale e complessivo delle attività probatorie che si sono svolte nel corso del processo. Se le prove assunte consentono al giudice di dare per dimostrata l'esistenza di tutti i fatti giuridicamente rilevanti, le regole sull'onere della prova non hanno modo di entrare in gioco e la controversia viene decisa applicando la disciplina sostanziale della fattispecie. Se, viceversa, un fatto rilevante risulta non provato, le regole sull'onere della prova trovano applicazione come criteri per stabilire quale parte debba sopportarne le conseguenze negative, a seconda della natura e della qualificazione del fatto non provato. L'aspetto essenziale è che in questo modo si guarda a quali fatti sono stati o non sono stati provati, secondo una considerazione oggettiva dell'esito delle prove in relazione ai fatti della causa; la dimensione soggettiva diventa rilevante solo quando si tratta di stabilire quale parte soccombe in conseguenza della mancata prova di un fatto”.

(23) Sulla matrice storica della regola di giudizio del fatto incerto, intesa a determinare la neutralizzazione del principio di *non liquet*, sussiste una assoluta concordia in dottrina. Si

quando manchi la possibilità di considerare provati i fatti rilevanti della causa⁽²⁴⁾. Ulteriormente, la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova deriva, nel processo civile, dal tradizionale brocardo per cui *onus probandi incumbit ei qui dicit*, e, pertanto, rappresenta una declinazione del principio dispositivo di carattere processuale⁽²⁵⁾.

Sussistono estesi dubbi sul fatto che, con riferimento al processo tributario, la struttura (finalisticamente intesa) del principio possa essere confermata, anche con riferimento alle tutele costituzionali. Difatti, con riferimento al processo civile, fermo il principio dispositivo che orienta l'ordinaria allocazione dell'onere, la posizione di parità delle parti dinanzi l'organo giurisdizionale determina come unica preoccupazione del Legislatore – al netto dell'esclusione del *non licet* che rappresenta base comune della regola di giudizio per tutti gli ordinamenti processuali – quella di escludere (o quantomeno limitare) dei *vulnera* all'imparzialità dell'organo giudicante nella gestione del materiale probatorio, ammettendosi, in tal senso, modifiche all'onere della prova declinate in funzione di una migliore attuazione del diritto di difesa (ferma la posizione paritetica delle parti in causa)⁽²⁶⁾.

richiama, sul tema, G.A. Micheli, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966, 12, 19, 22, 177; G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, Camerino, 1974, 21, 40, 57, 89.

⁽²⁴⁾ Si richiama, in proposito, G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1935, 5; Id., *Istituzioni di diritto processuale civile*, II, Napoli, 1936, 318 ss.; E. Betti, *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936, 331 ss.; V. Andrioli, voce *Prova (diritto processuale civile)*, in *N.mo Dig. It.*, XIV, Torino, 1967, 260 ss.; G.A. Micheli, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966; G. Verde, *Considerazioni sulla regola di giudizio fondata sull'onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, 438 ss.; Id., *L'onere della prova nel processo civile*, Camerino, 1974; Id., voce *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 579 ss.; M. Taruffo, voce *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, 65 ss.; Id., *L'onere come figura processuale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2012, 425 ss.; P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2010, 249 ss.; S. Patti, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, 47 ss.; E. Benigni, *Presunzioni giurisprudenziali e riparto dell'onere probatorio*, Torino, 2014, 7 ss.; G.F. Ricci, *Questioni controverse in tema di onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 2014, 321 ss.

⁽²⁵⁾ Sul principio dispositivo nel processo civile si richiama A. Nasi, *Disposizione del diritto e azione dispositiva. Contributo allo studio del principio dispositivo nel processo civile di cognizione*, Milano, 1965.

⁽²⁶⁾ Rimarca tale differente posizionamento delle parti nei due processi G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 542: “A ben vedere, diversamente dal processo civile in cui la parità delle parti prima ancora di essere processuale è ‘parità di forza giuridica’ in ragione della perfetta omogeneità delle situazioni soggettive vantate sul piano sostanziale, al processo tributario il contribuente e l'ufficio arrivano su una posizione non paritaria: quando il contribuente impugna l'avviso di accertamento, le Commissioni Tributarie devono accertare se la pretesa erariale espressa dall'atto impugnato è fondata”.

Tale cornice appare del tutto riduttiva ed inadeguata per il processo tributario ⁽²⁷⁾.

La ricostruzione della *ratio* fondativa della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, per il processo tributario, e la insoddisfacente limitazione della cornice costituzionale al principio dispositivo ed alla imparzialità del giudice, può prendere le mosse dall'analisi dei limiti posti alle disposizioni convenzionali al riparto dell'onere della prova. Difatti, l'art. 2698 c.c. ammette che la distribuzione dell'onere della prova tra le parti venga modificata per mezzo di accordi bilaterali stipulati dalle parti ⁽²⁸⁾. La norma sottopone a precise condizioni la validità dei patti stipulati a questo scopo. Segnatamente, è imposto che si tratti di materia che rientri nella disponibilità delle parti. Evidentemente il legislatore ha considerato che attraverso un atto di disposizione degli oneri probatori le parti finiscono in realtà per disporre — sia pure in via indiretta e mediata — delle sorti del diritto posto ad oggetto della controversia ⁽²⁹⁾: di qui la previsione della nullità dei patti relativi all'onere della prova quando la causa verta su diritti indisponibili ⁽³⁰⁾. La norma in esame non spiega una particolare rilevanza per le questioni oggetto di analisi, in quanto risulta pacifica l'inapplicabilità della stessa al processo tributario, vertendo tale ambito giurisdizionale su diritti indisponibili ⁽³¹⁾. Tuttavia, la stessa assu-

⁽²⁷⁾ Sostiene la necessità di rinvenire un criterio ermeneutico della regola di giudizio del fatto incerto nel processo tributario tenendo in debita considerazione le peculiarità del processo tributario G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 518: “l'individuazione della regola di giudizio non può non risentire delle peculiarità proprie del processo nel quale essa è destinata ad operare. Il che vuol dire, con riguardo al processo tributario, che il suo contenuto deve essere individuato tenendo conto dell'avere tale processo (salvo il processo da rimborso) l'impugnazione proposta dal contribuente contro atti amministrativi con i quali l'a.f. esercita una pretesa nei confronti del privato”.

⁽²⁸⁾ Sul tema si rinvia a G.A. Micheli, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966, 244; G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, Camerino, 1974, 129; Id., *Prova (dir. proc. civ.)* (voce), in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 629; L.P. Comoglio, *Le prove*, in P. Rescigno, *Trattato di diritto privato*, XIX, Torino, 1985, 250; S. Patti, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, 181.

⁽²⁹⁾ M. Taruffo, *Onere della prova* (voce), in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, 66 ss.

⁽³⁰⁾ S. Patti, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, 194.

⁽³¹⁾ L'indisponibilità delle situazioni soggettive controverse è un approccio unanimemente condiviso in dottrina e viene, di regola, addotta per escludere l'efficacia di prova legale *stricto sensu* delle dichiarazioni confessorie di natura stragiudiziale. In tal senso, si richiama R. Schiavolin, *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Il processo tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, 518; A. Finocchiaro – M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 124; S. Menchini, *Art. 7 D.Lgs. n. 546/1992* (commento), in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 104. Alle stesse conclusioni della dottrina maggioritaria

me un particolare rilievo in conseguenza dell'analisi della *ratio* sottostante le limitazioni alla previsione pattizia di inversione dell'onere della prova: come già sopra ricordato, il Legislatore reputa che, attraverso un atto di disposizione degli oneri probatori, si disponga — sia pure in via indiretta e mediata — delle sorti del diritto posto ad oggetto della controversia. Da tanto consegue che un approccio inteso ad incidere sul riparto dell'onere della prova — indipendentemente dalle ragioni che intendano giustificarlo⁽³²⁾ — incide, in via sostanziale, sul diritto oggetto della controversia. Per l'effetto, si può sostenere che le incidenze sul riparto dell'onere della prova, *in subiecta materia*, comportino un *vulnus* alle garanzie costituzionali di attuazione del tributo nonché, in via preliminare, allo *status libertatis* che rappresenta l'architrave del principio personalistico che sorregge la Carta Costituzionale e, conseguentemente, al diritto inviolabile alla giusta imposta⁽³³⁾. Sia ben chiaro che il detto ragionamento non è inteso a porre in dubbio la legittimità costituzionale del sistema delle presunzioni legali⁽³⁴⁾, in quanto la predeterminazione normativa posta a fondamento

perviene la giurisprudenza: da ultimo, Cass. civ., sez. V, 11 giugno 2004, n. 11170, in *Boll. trib.*, 2005, 1497; Cass. civ., sez. V, 11 gennaio 2006, n. 309, in *Fisco*, 2006, 1238.

⁽³²⁾ Le quali sono spesso individuate in una asserita (e, tuttavia, non dimostrata) inferiorità conoscitiva dell'Amministrazione Finanziaria. In tal senso, si richiama G. Tinelli, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, retro, 2023, 886: “*La normativa tributaria deve tenere conto in modo adeguato della complessità della ricostruzione del fatto ignoto da parte del soggetto creditore del tributo, che si trova in una posizione di inferiorità conoscitiva sui supporti dimostrativi del proprio credito e deve fare affidamento, in via di principio, sulla doverosa collaborazione del contribuente, che, prevedibilmente, sarà portatore di una visione riduttiva della sua effettiva situazione economica. Da ciò la previsione legale di forme di compressione di posizioni giuridicamente tutelate del debitore dell'imposta e di conseguenti poteri istruttori amministrativi, ma anche di regole di attenuazione degli oneri dimostrativi della p.a. in materia tributaria, idonei a bilanciare la limitatezza della prospettiva conoscitiva pubblica del fatto fiscalmente rilevante e ad agevolare la prova della sottrazione della materia imponible*”.

⁽³³⁾ In forza del principio personalistico, alla base della Carta Costituzionale, si può affermare che è la legge a derivare e dipendere dalle libertà e dai diritti della persona. Sul tema della primazia dei diritti fondamentali si rinvia a L. Ferrajoli, *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, Bari, 2008, 90, il quale afferma che i diritti costituzionali, ad iniziare da quelli fondamentali, “*rappresentano non già un'autolimitazione sempre revocabile del potere sovrano, ma al contrario un sistema di limiti e vincoli ad esso sopra ordinato; non dunque 'diritti dello Stato' o 'per lo Stato' o 'nell'interesse dello Stato' ... ma diritti verso e se necessario contro lo Stato, ossia contro i poteri pubblici sia pure democratici o di maggioranza*”.

⁽³⁴⁾ È comunemente affermato dalla dottrina processual-civilistica che l'effetto tipico della presunzione legale è di invertire l'assetto degli oneri probatori fra le parti che esisterebbe se la presunzione non fosse prevista. In tal senso S. Patti, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, 105. Tuttavia, è precisato che la presunzione opera mediante una *relevatio ab onere probandi* in favore della parte che invoca il fatto presunto: questo fatto deve essere considerato dal giudice come se fosse vero, e quindi la parte che lo allega non ha bisogno di

della presunzione legale opera un vaglio probabilistico sull'inferenza presuntiva⁽³⁵⁾, ponendo, tuttavia, l'onere della prova sempre in capo al soggetto nel cui interesse è disposta la disciplina presuntiva e che, seppur in forza della presunzione, ottempera al proprio onere⁽³⁶⁾. Al contrario, il detto ragionamento si appunta sui modelli di inversione dell'onere della prova di matrice giurisprudenziale, come l'elaborazione del principio di vicinanza della prova nonché le svariate presunzioni giurisprudenziali che

fornirne la prova. Ad essa basterà far valere la norma per la quale quel fatto si presume, per invocare le conseguenze giuridiche favorevoli che discendono da quel fatto. Pertanto, almeno sotto il profilo oggettivo, la presunzione legale relativa non determina un'inversione dell'onere della prova ma una modalità semplificata di ottemperare alla prova da parte del soggetto nel cui interesse è disposta la presunzione. In tal senso si richiama M. Taruffo, *Onere della prova (voce)*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, 66 ss.: *"In realtà, sotto il profilo oggettivo la distribuzione degli oneri probatori fra le parti non viene modificata dalla presunzione: la parte contro la quale essa opera deve ugualmente provare il contrario, così come accadrebbe se la presunzione non esistesse e la parte che allega il fatto ne fornisse la prova positiva. Il meccanismo essenziale della presunzione legale relativa consiste dunque nella relevatio ab onere probandi di cui fruisce la parte che allega il fatto presunto, e nell'ulteriore conseguenza per cui questa parte non corre il rischio della mancata prova di quel fatto, essendo destinata a vincere qualora la controparte non riesca a provare il contrario"*. Nella dottrina tributaria si vedano le opere fondamentali di F. Tesaro, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, 194; M. Trimeloni, *Le presunzioni tributarie*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, II, 82 ss.; G. Tinelli, *Presunzioni (dir. trib.)*, in *Enc. Giur.*, XXIV, 1991. Per l'affermazione della legittimità costituzionale delle presunzioni legali relative si rinvia a E. De Mita, *Presunzioni legali e costituzione*, in A.E. Granelli (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Sant'Arcangelo di Romagna, 1987, 33, ove si sottolinea la compatibilità delle presunzioni legali relative purché siano assistite da logicità e da rispondenza ai criteri dell'*id quod plerumque accidit*.

⁽³⁵⁾ La presunzione legale relativa corrisponde al normale o più probabile andamento delle cose, ed opera nel senso di far sì che si debba dare la prova del fatto che costituisce un'eccezione rispetto alla normalità. In tal senso si rinvia a M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, 479. Precisa G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730: *"Secondo la Consulta, le presunzioni fiscali sono ragionevoli (art. 3 Cost.), non ledono il diritto di difesa del contribuente (art. 24, comma 2, Cost.) e sono conformi al principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) in quanto rispettino due condizioni: devono rispecchiare i dati dell'esperienza comune (vanno, quindi, costruite dalla legge secondo criteri di normalità) e devono avere natura relativa (devono, quindi, sempre assicurare al contribuente il diritto di difendersi provando). Insegna ancora la Corte delle leggi che l'individuazione dei collegamenti di tipo inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto è rimessa alla discrezionalità del legislatore"*.

⁽³⁶⁾ Sulla problematica delle presunzioni relative e, più in generale, dell'onere della prova nel processo tributario, si richiama G.A. Micheli, *L'onere della prova*, Padova, 1966; F. Tesaro, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, 77 ss.; P. Russo, *Processo tributario (voce)*, in *Enc. del diritto*, XXXVI, 1987, Milano, 781 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, retro, 1983, 1603 ss.; S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 872 ss.; G.M. Cipolla, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, 671 ss.

interessano la materia tributaria. In tal senso ed in forza di un'interpretazione costituzionalmente orientata, si può assumere che la novella trovi ragione fondativa nella volontà del Legislatore di garantire lo *status libertatis* anche alla base della regola di giudizio fondata sull'onere della prova.

Sulla scorta delle sopra esposte premesse, si può sostenere che la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova (nella declinazione soggettiva ed oggettiva dell'onere), nella materia tributaria, trova la propria ragione fondativa nella corretta esplicitazione del rapporto potestà-soggezione ed, in tale modello, nella tutela del diritto inviolabile alla giusta imposta che garantisce le libertà fondamentali del contribuente sino al momento in cui la rettifica non risulti validata in sede giudiziale⁽³⁷⁾. Da tanto consegue che il vaglio giurisdizionale cristallizza la giusta misura del rapporto potestà-soggezione, assumendo, in forza di una corretta declinazione del diritto alla giusta imposta, unicamente in quel momento la definitiva compressione delle libertà fondamentali.

La *ratio* fondativa dell'intervento della novella sembra muovere dalla constatazione di tale copertura costituzionale al riparto dell'onere della prova in ambito tributario e, pertanto, perseguendo una predeterminazione soggettiva dei fatti costitutivi posti a fondamento della pretesa, finalizzata ad escludere manipolazioni dell'onere sulla scorta di una arbitraria individuazione dei fatti costitutivi nonché ad escludere inversioni dell'onere non previste dalla legge ed il tutto al fine di garantire la piena tutela dello *status libertatis*.

Sul punto, non sembra superfluo sottolineare che il detto approccio fondativo dell'onere della prova sul diritto inviolabile alla giusta imposta appare idoneo a superare le dicotomie teoriche sull'oggetto del processo⁽³⁸⁾

(37) La risoluzione del conflitto tra libertà fondamentali e potere impositivo risiede sempre nel "criterio della massima espansione" delle libertà e dei diritti della persona, con conseguente "interpretazione stretta dei limiti posti ai diritti" medesimi e al potere. In tal senso A. Morrone, *Il bilanciamento nello stato costituzionale*, Torino, 2014, 61. La radice della soluzione non può che affondare nella necessità di garantire il minor sacrificio ai diritti, ossia la minore intensità costringitiva possibile delle misure limitative, conformemente al principio personalistico che informa l'intera Carta e sovrasta assiologicamente tutti gli altri.

(38) In estrema sintesi, considerano il processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento di un atto: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145; F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2002, 141; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63. Differentemente, considerano il processo tributario quale giudizio di accertamento del rapporto d'imposta: E. Capaccioli, *La nuova*

in quanto idoneo a garantire una sintesi⁽³⁹⁾ delle posizioni convergente *ad unitatem* nell'alveo della Carta Costituzionale.

Proseguendo nella individuazione della *ratio* della novella come pre-determinazione soggettiva dei fatti costitutivi, è opportuno tentare di ricercare la conferma al detto ragionamento anche sulla base di ulteriori indici ermeneutici.

Prendendo le mosse da un'interpretazione sistematico-ordinamentale è possibile rilevare come la novella abbia introdotto, all'interno delle regole che disciplinano il processo tributario, una peculiare regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, connotata dal carattere della specialità per la materia. Difatti, è possibile ritrarre la specialità della menzionata disciplina in considerazione del *locus materiae*, in quanto è

disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, 34; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., *Processo tributario (voce)*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 749; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706. Per una impostazione mista, favorevole alla configurazione del processo tributario ora in termini di giudizio costitutivo, ora di processo dichiarativo, a seconda del mutevole oggetto del contenzioso, si vedano: A. E. Granelli, *Osservazioni sulla competenza delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1981, 741; F. Maffezzoni, *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981, 1371; Id., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, 581; Id., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, retro, 1986, 594; E. De Mita, *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 1981, 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, 159; M.E. Schinaia, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, retro, 1985, 1468; D. Stevanato, *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1989, 59; F. Batistoni Ferrara – M.A. Grippa Salvetti, *Lezioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino, 1990, 99 e 177-178; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003, 352.

⁽³⁹⁾ Si è già rilevato che entrambe le ricostruzioni, sia quella dichiarativista sia quella costitutivista, dell'onere della prova fondano su una declinazione del principio dispositivo. Difatti, la teoria costituiva fonda l'affermazione dell'onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria sulla teoria della precostituzione della prova e sulla valorizzazione della posizione di attore in senso sostanziale dell'Amministrazione Finanziaria. Al contrario, la teoria dichiarativa, nell'applicazione dell'art. 2697 c.c., fa conseguire l'affermazione dell'onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria sulla individuata afferenza dei fatti costitutivi sull'Ufficio. Tuttavia, declinando il principio dispositivo, senza alcuna valutazione di principi ad esso sovraordinati, entrambe le teorie lasciano spazio a valutazioni che allocano i fatti costitutivi in via differenziata sulla scorta della normativa sostanziale ovvero invertono l'onere della prova in funzione di una migliore attuazione dello stesso.

espressamente enunciata nel contesto delle regole che disciplinano il processo tributario.

Proseguendo l'analisi in forza dei canoni dell'interpretazione testuale trova conferma la ricognizione dell'affermata specialità per la materia in considerazione dell'intervenuta predeterminazione formale dei fatti costitutivi. Difatti, la norma in esame, pur riaffermando il principio per cui i fatti costitutivi debbano essere provati dall'attore in senso sostanziale⁽⁴⁰⁾, ha inteso predeterminarne, in maniera rigida, l'individuazione, enunciando un criterio per cui gli stessi (fatti costitutivi) sono (tutti) quelli posti alla base della pretesa fiscale.

Difatti, come già rilevato, il criterio generale enunciato dall'art. 2697 c.c. ha il vantaggio di essere semplice e generalissimo, ma ha l'inconveniente di essere meramente formale, tanto da essere qualificato come "norma in bianco"⁽⁴¹⁾: tale natura dell'art. 2697 c.c. ha comportato, nell'assetto previgente alla novella, una disinvolta allocazione dell'onere della prova⁽⁴²⁾.

⁽⁴⁰⁾ Su tale preliminare aspetto della novella si rinviene un'assoluta concordia di opinioni in Dottrina. *Ex multis*, si richiamano le opinioni di A. Giovannini, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustizia insieme*, 14 marzo 2023, par. 4; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 75; E. Della Valle, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Fisco*, 2022, 3809; P. Russo, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, Editoriale del 7 dicembre 2022, 1.

Per l'enunciazione del principio, anteriormente la novella in esame, per cui l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa grava in capo all'Amministrazione finanziaria, si veda F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088: "Dato ormai per acquisito che, secondo la dottrina e la giurisprudenza unanimi, ogni atto di accertamento deve essere provvisto di motivazione a pena di nullità e che l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale è a carico dell'Amministrazione finanziaria".

⁽⁴¹⁾ Per la qualificazione dell'art. 2697 c.c. come "norma in bianco" si richiama L.P. Comoglio, *Le prove*, in P. Rescigno, *Trattato di diritto privato*, XIX, Torino, 1985, 205; G. Verde, *L'onere della Prova nel Processo Civile*, Napoli, 1974, 159; S. Patti, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, 84. M. Taruffo, *Onere della prova (voce)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., XIII, Torino, 1996, 67: "non è cioè idoneo, da solo, a determinare la decisione pro o contro l'una o l'altra parte, a seconda che dell'uno o dell'altro fatto manchi la prova nel singolo caso concreto. Si tratta in effetti di un criterio di rinvio, in quanto solo facendo riferimento alla norma sostanziale applicabile al caso è possibile stabilire davvero 'chi doveva provare che cosa', ossia quali fatti dovevano essere provati da colui che intendeva far valere un diritto, e quali dovevano essere provati da chi invocava l'inefficacia di quei fatti o la modificazione o l'estinzione di quel diritto. Pare evidente che l'art. 2697 sia in grado di determinare la decisione del caso concreto solo combinandosi con la norma sostanziale che regola la fattispecie su cui verte il giudizio".

⁽⁴²⁾ L'applicazione dell'art. 2697 c.c. ha reso necessitata la distinzione tra "attore in senso sostanziale" ed "attore in senso formale" al fine di evitare allocazioni formali dell'o-

Da tanto consegue un'esplicita finalità di semplificazione da parte della novella, escludendosi il richiamo alle norme sostanziali per l'individuazione dei fatti costitutivi e perseguendo una qualificazione dei fatti costitutivi (quali tutti – e solamente – i fatti posti a fondamento della rettifica) ed una, conseguente, predeterminazione “soggettiva” dell'onere della prova sulla scorta delle posizioni delle parti nel processo.

Conseguentemente, si può attribuire alla norma in esame il pregio di una qualificazione giuridica dei fatti di carattere “formale” ovvero l'attribuzione del carattere costitutivo a qualsiasi fatto posto a fondamento dell'atto impositivo, pur sempre nella distinzione tra fatti primari e fatti secondari: il richiamo alla norma sostanziale è funzionale unicamente all'individuazione del fatto principale e non già per l'attribuzione ad esso del carattere di fatto costitutivo.

Da tanto consegue una specificazione dell'onere della prova in senso “soggettivo”, determinandosi come parte avvinta dall'onere in senso soggettivo sempre l'Ente impositore⁽⁴³⁾: l'opera di predeterminazione effettuata dal Legislatore non incide, chiaramente, sulla distinzione tra fatti costitutivi ed impeditivi e sul riparto in relazione agli stessi ma, reagendo

nere della prova, evidentemente distorsive dei diritti inviolabili del contribuente. Rimarca la necessità di valutare le peculiarità del processo tributario, come processo di impugnazione di atti, G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005, 445 ss. Allo stesso modo, l'applicazione dell'art. 2697 c.c., ha comportato manipolazioni nella qualificazione dei fatti costitutivi da cui sono conseguite allocazioni dell'onere della prova egualmente lesive dei diritti inviolabili del contribuente. Rimarca le criticità conseguenti l'applicazione dell'art. 2697 c.c. F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 7: “Il difetto di tale disposizione era che essa serviva sì a stabilire le conseguenze della mancanza di prova di un fatto nel processo, ma costringeva anche, nella sua generalità, il contribuente a fornire prove di difficile acquisizione, talvolta impossibili”.

⁽⁴³⁾ In senso conforme C. Glendi, *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in GT – Riv. giur. trib., 2023, 247: “un tempo, potevasi, con qualche fatica, far rientrare nelle tortuose ‘viscere’ dell'art. 2697 c.c. collocandolo, con effetti specularmente opposti, talvolta nel 1° (demandato ai ‘fatti costitutivi’), talvolta nel 2° (riservato ai fatti estintivi, modificativi o impeditivi) dei due commi di cui è strutturata siffatta norma. Laddove, in oggi, opera in sua vece la regola, per così dire, ‘monistica’ e semplificata, dell'attribuzione dell'onere della prova del fatto residualmente incerto soltanto in capo all'Amministrazione quale autore dell'atto d'imposizione o irrogativo di sanzione che si sia impugnato, con la sola residuale alternativa decisoria ‘secca’ del suo annullamento o non annullamento”. Propende per una lettura che attribuisce alla novella finalità di semplificazione S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 125: “la nuova previsione ha il pregio di una formulazione estremamente semplice, in cui l'addossamento dell'onere della prova ad un soggetto è chiara e non dipende da qualificazioni di fatti, a differenza proprio di quanto accade(va) nell'art. 2697 c.c.”.

ad un atteggiamento lasco di determinazione dei fatti alla base della regola di giudizio, incide sulla costruzione di un'inferenza soggettiva (non mai derogabile) per cui tutti i fatti posti a fondamento della rettifica dell'Ente impositore sono, *naturaliter*, fatti costitutivi. La *ratio*, come già rilevato, è quella di garantire lo *status libertatis* e, pertanto, di escludere indebite inversioni dell'onere della prova. Difatti, conseguentemente all'applicazione della detta inferenza soggettiva, sottesa alla novella, non sussiste più alcun margine di "manipolazione" dell'onere della prova in forza del richiamo alle norme sostanziali ove la predeterminazione "formale" del carattere costitutivo di qualsiasi fatto posto a fondamento dell'atto impositivo comporta un'inderogabile cristallizzazione dell'onere della prova nella sua declinazione "soggettiva", per cui la prova dei fatti posti a fondamento della rettifica (per tale qualificazione formale già individuati come fatti costitutivi, indipendentemente dalla norma sostanziale invocata) deve essere sostenuta (sempre) dall'Amministrazione Finanziaria⁽⁴⁴⁾. Da tanto consegue, quale prima caratterizzazione peculiare della novella, un approccio "soggettivamente" orientato dell'onere della prova che esclude, nell'affermazione della regola per cui l'onere della prova grava sulla parte pubblica, la sussistenza di deroghe in relazione all'oggetto della rettifica nonché esclude la rilevanza della natura dei fatti allegati dalla parte pubblica (e già oggetto della motivazione) in forza della predeterminazione normativa di tali fatti quali fatti "costitutivi".

Pertanto (ed appare corretto ripeterlo) il menzionato criterio di semplificazione – fondato sulla individuazione "formale" dei fatti costitutivi – nel suo carattere di specialità – e finalizzato alla tutela del diritto alla giusta imposta, escludendo allocazioni arbitrarie dell'onere idonee ad incidere sulle libertà fondamentali – comporta una predeterminazione "soggettiva" dell'onere della prova.

Ulteriormente, consegue una specificazione dell'onere della prova in senso "oggettivo", determinandosi, come regola di giudizio, l'annullamento dell'atto impositivo in conseguenza del mancato raggiungimento della prova dei fatti posti a fondamento della rettifica.

(44) Sul punto si veda G. Melis, *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 di d.lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023: "Resta pertanto così assorbita ogni dicotomia tra fatti costitutivi e fatti impeditivi, precludendo all'interprete di ricondurre a questa seconda categoria di fatti qualsivoglia 'sfaccettatura' della pretesa impositiva (la 'violazione contestata') diversa dai fatti – temporalmente successivi – di tipo modificativo ed estintivo".

In forza di tali premesse, si può ritrarre che il Legislatore ha inteso enunciare una regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, per il processo tributario, caratterizzata dal criterio della specialità ed intesa a fornire una semplificazione, rispetto al funzionamento della regola enunciata dall'art. 2697 c.c., mediante una predeterminazione dei fatti costitutivi della pretesa tributaria che comporta una cristallizzazione soggettiva dell'onere della prova, non suscettibile di deroghe.

Da tanto consegue che il carattere della specialità della novella comporta l'attuale inapplicabilità, dalla data di entrata in vigore della norma, dell'art. 2697 c.c. al processo tributario⁽⁴⁵⁾: tanto perché, ricondotto il rapporto tra le due norme al criterio della specialità⁽⁴⁶⁾ – ove, pur en-

⁽⁴⁵⁾ Afferma la specialità della norma di cui all'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 rispetto l'art. 2697 c.c. S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 106: "Possiamo dire come oramai l'art. 2697 c.c. resti assorbito nell'art. 7, comma 5-bis, cit. che reca una disciplina ad hoc dell'onere della prova per il nostro processo; da ora innanzi la norma del codice civile non dovrà più essere applicata". In senso conforme S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 85: "Diradando l'ellissi sino ad annullarla, la norma va letta nel senso che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare 'in giudizio (i fatti, la cui sussistenza fonda la legittimità delle violazioni contestate con l'atto impugnato' (parentesi nostra ovviamente). La previsione, letta in tal modo, ha il pregio di una formulazione estremamente semplice, in cui l'addossamento dell'onere della prova ad un soggetto è chiara e non dipende, ad esempio, da qualificazioni di fatti, a differenza di quanto accadeva nell'art. 2697 c.c.".

In senso contrario ovvero sul carattere ricognitivo della nuova norma rispetto alla disposizione civilistica si veda A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 267: "La regola di ripartizione, per come appena tratteggiata, riprende nella sostanza, per espressa indicazione della Corte Costituzionale e pacifico riconoscimento della Corte di cassazione, quella stabilita dall'art. 2697 cod. civ., per il quale chi vanta un diritto deve provare i fatti che lo costituiscono, mentre chi eccepisce la loro inefficacia, oppure che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda". In senso sostanzialmente conforme P. Russo, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, Editoriale del 7 dicembre 2022: "Da alcuni autori si è sostenuto che sarebbe venuta meno in materia di processo tributario la regola sostanziale e civilistica di cui all'art. 2697 c.c., alla quale si è negli ultimi tempi fatto riferimento (una volta abbandonato l'assurdo principio della presunzione di legittimità degli atti amministrativi). Peraltro, una tesi del genere non è assolutamente condivisibile. È infatti vero che il comma 5-bis si occupa della distribuzione dell'onere della prova, addossandolo all'Amministrazione finanziaria per quanto riguarda i fatti costitutivi della pretesa impositiva ed invece al contribuente allorché fa valere il diritto al rimborso delle somme pagate o non dovute. Ma è altrettanto vero che la suddetta regola è del tutto conforme a quella fissata dall'art. 2697 c.c. che pone l'onere della prova a carico del titolare del diritto controverso".

⁽⁴⁶⁾ Il criterio di specialità risolve l'antinomia che si crea tra due disposizioni normative. Questo criterio stabilisce la preferenza della legge speciale su quella avente carattere

trambe dirette ad enunciare la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, l'art. 2697 c.c. è rivolto, in ambito generale, a qualsiasi fattispecie soggetta alla giurisdizione civile, mentre l'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, è rivolto, in ambito più particolare, alle fattispecie afferenti le azioni attribuite alla giurisdizione del giudice tributario – trova applicazione esclusiva la norma speciale, con piena esclusione della disciplina caratterizzata da elementi di generalità: tanto, evidentemente, non vuol dire che, nel processo tributario, sia venuta meno la dicotomia tra “fatti costitutivi” e “fatti estintivi, impeditivi, modificativi” ma, in forza della novella, è sicuramente venuta meno la natura “in bianco” della regola di giudizio sui medesimi fatti, predeterminandosi, in forma soggettiva, i fatti costitutivi nei (soli) fatti posti a fondamento della pretesa dell'Ente impositore; conseguentemente, i fatti estintivi-impeditivi, nel processo tributario, sono tutti quelli che, geneticamente e temporalmente, si pongono in posizione distinta rispetto ai fatti posti a fondamento della rettifica. La regola per cui i fatti estintivi-impeditivi debbano essere provati dal contribuente, quale regola generale, si ritrae implicitamente dalla novella⁽⁴⁷⁾, senza necessità di ricorrere ad interpretazioni di supplenza dell'art. 2697 c.c.⁽⁴⁸⁾

Tali conclusioni trovano conferma anche nella determinazione della natura “sostanziale” e non già processuale della novella, per come affermata dai giudici di legittimità: richiamando l'orientamento giurisprudenziale che esclude rilevanza retroattiva alle norme di carattere sostanziale, la Suprema Corte afferma che devono essere considerate tali “*le norme che,*

generale, anche se successiva, secondo il principio derivato dal brocardo latino “*lex specialis derogat legi generali; lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*”, ossia “*la legge speciale deroga quella generale, la legge generale posteriore non deroga la precedente speciale*”. Per un'analisi in generale del tema si rinvia a M. Trimeloni, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979; G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

⁽⁴⁷⁾ Fermo l'onere della prova in senso soggettivo gravante sull'Amministrazione Finanziaria, il contribuente può contestare la rispondenza al vero degli enunciati fattuali posti a fondamento della rettifica, muovendosi all'interno del *thema probandum* tracciato dall'Ufficio e, pertanto, onerandosi di fornire una controprova; ovvero, può allegare in giudizio enunciati fattuali differenti da quelli allegati dall'Ufficio ed intesi a dimostrare l'intervenuta modificazione, estinzione o l'intervenuto impedimento dei fatti adottati dall'Amministrazione Finanziaria, in tal modo ampliando il *thema probandum* originariamente posto dall'Ufficio.

⁽⁴⁸⁾ In senso parzialmente difforme si esprime G. Melis, *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 di D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023, che, pur sostenendo l'inapplicabilità dell'art. 2697 c.c. e la specialità della novella, assume un ruolo integrativo dell'art. 2697 c.c. in riferimento alla regola sui fatti estintivi-impeditivi.

come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove"⁽⁴⁹⁾. In tal senso, è da considerarsi sostanziale la norma che *"non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione"* e tale sembra potersi considerare l'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992⁽⁵⁰⁾. Pertanto, l'affermazione della

⁽⁴⁹⁾ In tal senso si richiama Cass. civ., sez. V, ord. 13 giugno 2024, n. 16493: "2.7. A quanto detto aggiungasi che tale disposizione ha chiaramente natura sostanziale posto che, in base al consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, sono tali le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (cfr. Cass., Sez. 5, sentenza n. 18912 del 17/07/2018, Rv. 649717 – 01). Ne consegue che la disposizione in esame, di natura sostanziale e senza alcuna valenza interpretativa di altre disposizioni in tema di valutazione delle risultanze probatorie, non ha efficacia retroattiva e, quindi, si applica, ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore dell'art. 6 della Legge n. 130 del 2022 che l'ha introdotta, per la quale il successivo art. 8, dettato in materia di 'disposizioni transitorie e finali', non prevede una diversa decorrenza".

In senso conforme Cass. civ., sez. V, 17 luglio 2018, n. 189: "In base all'orientamento della Corte, dal quale non si vede ragione per discostarsi, hanno natura sostanziale, e non processuale, le norme che consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda; viceversa, hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (Cass. 23/02/2007, n. 4225 ha statuito in questi termini con riferimento al principio della distribuzione dell'onere della prova ed ha, quindi, riconosciuto la natura sostanziale (e non processuale) degli artt. 2722, 2726 e 1417 c.c.; nello stesso senso, con specifico riguardo alla distinzione tra 'norma sostanziale' e 'norma procedurale', nel più ristretto ambito del contenzioso tributario, cfr. Cass. 02/04/2015, n. 6743 secondo cui la norma che opera su un piano 'sostanziale' e non 'procedurale' e che, come tale, è priva d'efficacia retroattiva, non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione)".

In senso ugualmente conforme si richiama Cass. civ., sez. V, 2 aprile 2015, n. 6743: "La norma, pertanto (contrariamente a quanto talora sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale e non 'procedurale', in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione: il caso in esame, cioè, è del tutto diverso da quello di interventi normativi che, ad esempio, incidano sulla disciplina dei termini del processo tributario o prolunghino i termini di accertamento o introducano nuovi parametri di settore e che, per loro natura, possono applicarsi a fattispecie processuali o sostanziali precedenti".

⁽⁵⁰⁾ Contrario alla irretroattività della norma di cui all'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, C. Glendi, *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in GT – Riv. giur. trib., 2023, 247: "la vera ragione dell'applicabilità dell'art. 6 della Legge n. 130/2022 anche alle pronunce deliberate e depositate dopo il 16 settembre 2022 in giudizi instaurati ancor prima, sta propriamente nel costituire questo disposto normativo, comunque lo s'intenda, la regola finale del

natura sostanziale della norma e della sua efficacia irretroattiva comporta una conferma della specialità della norma e dello iato che la stessa ha rimarcato rispetto ai principi applicati precedentemente all'entrata in vigore della novella.

Da tale premessa, conseguono due corollari.

Il primo è inteso ad affermare che non appare più sostenibile una differenziazione della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova tra componenti positivi di reddito e componenti negativi. Tanto perché, ferma la critica delle sopra rappresentate differenziazioni anche nel regime anteriore all'entrata in vigore della novella, dalla individuazione soggettiva della parte pubblica come soggetto onerato della prova in giudizio sembra sostenibile che tutti i fatti posti a fondamento del provvedimento impugnato debbano qualificarsi come "fatti costitutivi" della pretesa in considerazione dell'evidenza che gli stessi confluiscono nel provvedimento che trova oggetto di impugnazione. Conseguentemente, una prima caratterizzazione peculiare della novella è intesa ad affermare un approccio "soggettivamente" orientato dell'onere della prova che esclude, nell'affermazione della regola per cui l'onere della prova grava sulla parte pubblica, la sussistenza di deroghe in relazione all'oggetto della rettifica.

Il secondo è inteso ad affermare che non appare più applicabile il principio di vicinanza della prova, in considerazione della tassatività soggettiva della nuova regola di giudizio. In tal senso, nell'affermazione della regola per cui l'onere della prova grava sulla parte pubblica, la sussistenza di penetranti poteri istruttori della medesima parte, che connotano l'istruttoria procedimentale, esclude *in nuce* la rilevanza del principio di vicinanza che, nel processo civile, trova giustificazione nell'assenza di poteri di ricerca della prova.

Appare utile un breve approfondimento su ciascuno dei due temi di indagine.

fatto incerto per il processo tributario e nell'operare siffatta regola, per sua natura, essenzialmente al momento in cui la decisione viene assunta, essendo proprio solo questo, e non altro, il momento in cui il giudice può ritrovarsi e ritenersi allocato in una situazione finale di ritenuta incertezza probatoria sui fatti posti a fondamento di quanto forma oggetto del giudizio". Egualmente sostiene la natura processuale della novella S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 28; A. Lovisolo, *Osservazioni sull'utilizzo delle presunzioni "non legali" nella recente giurisprudenza della Suprema Corte, retro*, 2024, 1432.

3.1. – *La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: il criterio soggettivo del riparto e l'annullamento della distinzione tra componenti positivi e negativi di reddito*

Anteriormente alla introduzione della novella in esame, il superamento del principio della presunzione di legittimità dell'atto impositivo ha determinato l'applicabilità della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova anche per il processo tributario, per come ritratta dall'art. 2697 c.c., assumendo la recepibilità all'interno del processo tributario, in forza delle previsioni di cui all'art. 1, ultimo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, non solamente delle norme portate dal codice di procedura civile ma, più in generale, dell'intero apparato di norme riferibili all'ordinamento processuale. In tal senso, era affermata la regola generale per cui *“anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c. e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'Amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa, essendosi ormai da tempo chiarito che la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi (un tempo evocata per giustificare la loro idoneità ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica altrui) non opera nei confronti del giudice ordinario (v. ex multis Cass. Civ., Sez. 5, n. 1946 del 10/02/2012; Sez. 5, n. 13665 del 05/11/2001; Sez. 1, n. 2990 del 23/05/1979, Rv. 399324)”*⁽⁵¹⁾.

Seguendo l'individuazione delle posizioni giuridiche, nella distinzione tra fatti costitutivi, estintivi ed impeditivi, l'orientamento giurisprudenziale perviene al seguente assetto. In base alla menzionata disciplina di cui all'art. 2697 c.c. la prova dei fatti costitutivi, sui quali viene fondata la pretesa tributaria contenuta nell'atto impositivo, compete all'Amministrazione finanziaria, che assume la posizione di attore in senso sostanziale. Tali sono in particolare i fatti che vengono utilizzati quali elementi di prova del conseguimento di ricavi non dichiarati dal contribuente, che possono desumersi anche da presunzioni. Al contrario, quando viene avanzata una richiesta di agevolazioni tributarie o di rimborso di imposte nei confronti dell'ente impositore (per inesistenza dell'obbligazione tributaria, duplicazione di versamenti d'imposta, ecc.) spetta al contribuente, sulla scorta di questa impostazione, fornire la prova dei fatti costitutivi del suo diritto.

⁽⁵¹⁾ Cass. civ., sez. V, 20 gennaio 2016, n. 955.

Tuttavia, è, ulteriormente, affermato in giurisprudenza come gravi sul contribuente la prova di tutti quei fatti (sostenimento dei costi nell'esercizio di un'attività di impresa o sostenimento delle spese che danno diritto a detrazioni ovvero a oneri deducibili) che comportino una riduzione del carico fiscale⁽⁵²⁾.

Pertanto e sintetizzando, applicata alla materia dei tributi, anteriormente alla novella di cui all'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova è stata interpretata nel senso di attribuire, da un lato, all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare i fatti "costitutivi" della pretesa fiscale, dall'altro, al contribuente l'onere di provare i fatti "impeditivi", "modificativi" o "estintivi" di quella medesima pretesa: tale riparto fonda sull'attribuzione all'Amministrazione finanziaria del ruolo di "attore in senso sostanziale" della pretesa; ciò significa che, al di fuori delle ipotesi in cui le norme dispongano diversamente, è pacifico come debba essere il fisco a provarne la fondatezza, fin dall'emissione dell'avviso di accertamento. Conseguentemente, l'Agenzia, che intenda pretendere un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa; per contro, grava sul contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi di quella stessa pretesa, tra i quali, in forza della declinazione del principio di vicinanza della prova, sono da comprendere anche i maggiori costi che determinino una riduzione della base imponibile fatta oggetto di rettifica. In altri termini, secondo questa impostazione "tradizionale", spetterebbe al fisco l'onere di provare l'esistenza di maggiori ricavi sottratti "a tassazione" e, per contro, al contribuente quello di provare l'esistenza di maggiori costi⁽⁵³⁾.

⁽⁵²⁾ Cfr., tra le altre, Cass. civ., 7 settembre 2001, n. 11514; Cass. civ., 8 ottobre 2001, n. 12330; Cass. civ., 9 agosto 2006, n. 18000; Cass. civ., 20 luglio 2007, n. 16115; Cass. civ., 13 settembre 2010, n. 19489; Cass. civ., 2 aprile 2010, n. 8072; Cass. civ., 23 settembre 2011, n. 19524; Cass. civ., 11 novembre 2011, n. 23626; Cass. civ., 16 novembre 2011, n. 24065; Cass. civ., 1° giugno 2012, n. 8808.

⁽⁵³⁾ Da ultimo, per l'affermazione del detto principio, oramai assunto a diritto vivente nella giurisprudenza di Cassazione, si rinvia a Cass. civ., sez. V, 14 aprile 2022, n. 12127: *"Venendo al merito, deve osservarsi come, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, opera il principio secondo cui, se è vero che spetta all'Amministrazione finanziaria – nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova – dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, è altrettanto vero che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano, sicché, a proposito del reddito d'impresa, spetta all'ufficio finanziario provare le componenti attive del maggior imponibile"*.

Ferma la critica delle dette differenziazioni anche nel regime anteriore all'entrata in vigore della novella, dalla individuazione soggettiva della parte pubblica come soggetto onerato della prova in giudizio, per come sopra commentata, sembra sostenibile che tutti i fatti posti a fondamento del provvedimento impugnato debbano qualificarsi come "fatti costitutivi" della pretesa in considerazione dell'evidenza che gli stessi confluiscono nel provvedimento che trova oggetto di impugnazione, gravando, in tal modo, l'onere della prova sempre sulla parte pubblica a tutela dello *status libertatis* ⁽⁵⁴⁾.

determinato e al contribuente – il quale intenda contestare tale determinazione sostenendo, ad esempio, l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati – documentare che essi esistono e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce (Cass., Sez. 1, 11/10/1997, n. 9894). Tale principio, applicato alla materia della imputabilità dei ricavi, dei costi e degli altri oneri nell'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purché la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 (già 75), comma 1, opera nel senso che l'onere di provare la sussistenza delle componenti del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità delle stesse in un determinato esercizio sociale incombe sull'Amministrazione finanziaria per quelle positive, e sul contribuente per quelle negative (Cass., Sez. 5, 06/06/2019, n. 15320; Cass., Sez. 5, 09/11/2018, n. 28671; Cass., Sez. 5, 06/06/2019, n. 15320). Il medesimo riparto dell'onere probatorio vale anche nell'ipotesi di prestazioni di servizio, i cui costi, ai sensi del ridetto art. 109, comma 2, lett. d) sono di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il relativo pagamento (Cass., Sez. 5, 23/12/2014, n. 27296; Cass., Sez. 5, 18/02/2011, n. 2947; Cass., Sez. 5, 06/06/2012, n. 9096), sicché è su questo che deve vertere la prova di cui è onerato il contribuente, trattandosi di componenti negativi di reddito. La corretta applicazione del principio concernente la distribuzione dell'onere della prova dettato dall'art. 2697 c.c. impone quindi al giudice di merito di accertare, in primo luogo, se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi o oneri deducibili esposti dallo stesso, perché solo l'esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente consente al giudice di porre a carico di essa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza di detto onere (in tal senso vedi Cass., Sez. 5, 16/05/2007, n. 11205)".

⁽⁵⁴⁾ Tale lettura della norma in esame, quale predeterminazione soggettiva dell'onere in relazione ai fatti costitutivi (assunti come tali tutti i fatti posti a fondamento della rettifica), determina l'obbligatorio ripensamento dell'orientamento giurisprudenziale inteso a qualificare come fatti impeditivi le questioni afferenti la deducibilità di costi, la detraibilità di crediti ovvero, in maniera più generale, tutte le questioni che comportino una riduzione della materia imponibile a vantaggio del contribuente. In tal senso, non appare più sostenibile una differente qualificazione, in relazione alla regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, delle componenti (positive o negative) di reddito, confluenso le stesse, in forza della predeterminazione soggettiva commentata sopra, nei fatti costitutivi della pretesa e, in conseguenza della predeterminazione soggettiva enunciata dalla novella, gravanti, come onere soggettivo, sull'Ente impositore. In senso conforme si veda S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rievitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 94: "L'onere della prova di ogni modificazione delle prospettazioni di fatto desumibili dalla (e sottostanti la) dichiarazione

Da tanto consegue, come già sopra anticipato, l'effetto radicalmente

del contribuente andava già posta a carico dell'Amministrazione finanziaria, contrariamente da quanto concluso dalla giurisprudenza prevalente sin qui formatasi. La novella quindi induce ora a ridiscutere su molti temi che sembravano acquisiti ed a ritenere, in ogni caso di rettifica di imponibile o di imposta, che l'onere della prova sia a carico dell'Amministrazione finanziaria, atteso che è venuta meno ogni possibilità di interpretazione differente. E perciò a concludere che non vi sono appigli per una prosecuzione di quell'orientamento giurisprudenziale". Egualmente, Id., *L'onere della prova nel diritto tributario*, in F. Anelli – A. Briguglio – A. Chizzini – M. De Poli – E. Gragnoli – M. Orlandi – L. Tosi (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1327: "La novella induce ora a ritenere, in ogni caso di rettifica di imponibile o di imposta, che l'onere della prova sia a carico dell'Amministrazione finanziaria, atteso che è venuta meno ogni possibilità di interpretazione differente. E quindi a concludere che non vi sono appigli per una prosecuzione di quell'orientamento giurisprudenziale". Ulteriormente in senso conforme si richiama S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 28 e 41; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 80, che ne evidenzia la dimensione processuale e procedimentale; A. Lovisolo, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, retro, 2023, 50.

Per un approccio critico a tale orientamento, tra gli altri, si veda A. Giovannini, *Costo ed inerenza nel reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2017, 929; M. Beghin, *Scritture contabili, controlli incrociati e prova delle deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in *Corr. trib.*, 2017, 975 ss.; P. Boria, *L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa – la ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2018, 767; A. Vicini Ronchetti, *Inerenza nel reddito di impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 562 ss.; O. Nocerino, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2022, 185 ss. Sulle origini di questo orientamento giurisprudenziale, poi sino ad oggi lungamente praticato, si richiama C. Corrado Oliva, *L'onere della prova nel processo tributario*, 2012, 231 ss.

Al contrario sostiene la conferma, da parte della novella, dell'orientamento previgente in tema di componenti negativi di reddito G. Mercuri, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 371 e 377. Tale opzione ricostruttiva fonda sulla ritenuta natura "confermativa" dell'art. 2697 c.c. da cui si ritrae un rafforzamento del binomio fatto costitutivo – fatto impeditivo: questa ricostruzione ritiene che il comma 5-bis sia confermativo del 2697 c.c. anche per effetto dell'espressione "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale" e da tanto continua a ricondurre la "inerenza" dei costi contestati alla categoria dei fatti impeditivi, assumendone l'onere della prova in capo al contribuente, rilevando come nell'inerenza il giudizio rimanga sempre sul fatto, dovendo il giudice di merito accertare la relazione esistente fra acquisto e attività. La descritta opzione ermeneutica non appare convincente in quanto, dapprima richiamando la natura "bifronte" della novella, l'inciso "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale" attiene alla disciplina della valutazione della prova e non già alla regola di giudizio sul fatto incerto. Ulteriormente, l'affermazione che l'inerenza di un costo attenga al fatto (constatazione astrattamente condivisibile), non incide sull'interpretazione testuale della novella per cui, in forza di una evidente predeterminazione formale, l'onere di provare i fatti (tutti) è posto a carico dell'Ente impositore: l'intento di qualificare la prova dell'inerenza o della certezza od obiettività determinabilità di un componente negativo tra i "fatti costitutivi" ed in quanto tale gravante sul contribuente rappresenta un operazione ermeneutica non ammessa dal tenore testuale della novella.

abrogativo del previgente orientamento ermeneutico per come conseguente alla attribuzione del carattere di specialità soggettiva della novella.

Difatti, ove si condivida l'approdo ermeneutico che attribuisce carattere di specialità alla novella, non può non concludersi per l'inapplicabilità, al processo tributario, dell'art. 2697 c.c. a seguito dell'entrata in vigore del comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992. Da tanto consegue, quale prima caratterizzazione peculiare della novella, un approccio "soggettivamente" orientato dell'onere della prova che esclude, nell'affermazione della regola per cui l'onere della prova grava sulla parte pubblica, la sussistenza di deroghe in relazione all'oggetto della rettifica nonché esclude la rilevanza della natura dei fatti allegati ed oggetto dell'accertamento giurisdizionale (nella distinzione tra fatti costitutivi, estintivi ed impeditivi che non trova più richiamo nella novella) ⁽⁵⁵⁾.

3.2. – *La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: il principio di vicinanza della prova e le ragioni di un onere soggettivamente determinato*

La specialità della novella porta, inoltre, a porre in dubbio l'applicabilità del principio di vicinanza della prova in materia tributaria ⁽⁵⁶⁾.

Segnatamente, la permanenza del principio di vicinanza della prova, pur nella vigenza dell'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, è sostenuta dalla necessità di garantire l'attuazione della norma sostanziale e

⁽⁵⁵⁾ In tal senso si richiama S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 94: "L'onere della prova di ogni modificazione delle prospettazioni di fatto desumibili dalla (e sottostanti la) dichiarazione del contribuente andava già posta a carico dell'Amministrazione finanziaria, contrariamente da quanto concluso dalla giurisprudenza prevalente sin qui formatasi. La novella quindi induce ora a ridiscutere su molti temi che sembravano acquisiti ed a ritenere, in ogni caso di rettifica di imponibile o di imposta, che l'onere della prova sia a carico dell'Amministrazione finanziaria, atteso che è venuta meno ogni possibilità di interpretazione differente. E perciò a concludere che non vi sono appigli per una prosecuzione di quell'orientamento giurisprudenziale".

⁽⁵⁶⁾ Per l'affermazione del criterio di "vicinanza della prova", si veda Cass. civ., sez. un., 30 ottobre 2001, n. 13533, in *Corr. giur.*, 2001, 1566 ss. Tra i molti commenti, V. Mariconda, *Inadempimento e onere della prova: le Sezioni Unite compongono un contrasto e ne aprono un altro*, in *Corr. giur.*, 2001, 1569 ss.; G. Villa, *Onere della prova, inadempimento e criteri di razionalità economica*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, 707 ss.; P. Laghezza, *Inadempimenti ed onere della prova: le Sezioni unite e la difficile arte del rammendo*, in *Foro it.*, 2002, 769 ss.; G. Visintini, *La Suprema Corte interviene a dirimere un contrasto tra massime (in materia di inadempimento e onere probatorio a carico del creditore vittima dell'inadempimento)*, in *Contr. e impr.*, 2003, 903 ss.

di garantire il diritto processuale della parte che incorra in limiti alla apprensione della prova⁽⁵⁷⁾. Nella prassi applicativa, la giurisprudenza si è servita di vari *escamotage* per collocare l'onere della prova in considerazione di ragioni di giustizia sostanziale, della posizione della parte processualmente e/o economicamente più svantaggiata ovvero di difficoltà oggettive nel reperimento delle fonti di prova. Questo scopo è stato perseguito con diversi strumenti: attraverso “il principio di riferibilità o di vicinanza della prova”; attraverso la qualificazione di una fattispecie o elementi di essa; attraverso “le presunzioni giurisprudenziali”. In virtù del principio di vicinanza della prova, il relativo onere viene ripartito tenendo conto della concreta possibilità per i soggetti coinvolti di dimostrare fatti e circostanze che ricadono nelle rispettive sfere di azione⁽⁵⁸⁾.

Tuttavia, su tale profilo argomentativo, sono rilevabili due eccezioni.

Preliminarmente, ove si accetti l'idea, sopra sostenuta, per cui la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, in ambito giurisdizionale, misura l'esercizio della funzione impositiva nel rispetto delle libertà fondamentali della persona e dei diritti inviolabili al giusto riparto ed alla giusta imposta, deve trarsi il corollario per cui l'Amministrazione finanziaria deve sempre provare il fondamento della rettifica in quanto, unicamente all'esito della validazione giudiziale della stessa, è ammissibile la compressione delle libertà fondamentali della persona nel rispetto del diritto inviolabile alla giusta imposta⁽⁵⁹⁾. In forza di tali premesse, si è

⁽⁵⁷⁾ A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 267: “La nuova disposizione reagisce sulla regola della ‘vicinanza’ bensì limitandone l'ampia – e spesso improvvida – applicazione compiuta dalla giurisprudenza più recente, ma non ne legittima l'espunzione. Conformemente alla sua ratio, ossia quella di salvaguardare il diritto sostanziale della parte processuale che non è oggettivamente in grado di raggiungere la pienezza dimostrativa dei fatti, potrà continuare ad essere utilizzata. Ma potrà nei limiti in cui le fonti di prova non siano producibili perché non apprendibili dalla stessa Amministrazione nella fase dell'istruttoria primaria”.

⁽⁵⁸⁾ Cass. civ., n. 10744 del 2009, in *Guida dir.*, 2009, 74, ha statuito: “La distribuzione dell'onere della prova deve tenere conto, oltre che della partizione della fattispecie sostanziale tra fatti costitutivi e fatti estintivi o impeditivi del diritto, anche del principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, perché la copertura costituzionale di cui gode il diritto di agire in giudizio a tutela delle proprie posizioni soggettive impone di non interpretare la legge in modo da renderne impossibile o troppo difficile l'esercizio”.

⁽⁵⁹⁾ Difatti, non sarebbe sostenibile, anche in forza del criterio di bilanciamento, la compressione delle libertà fondamentali anteriormente al vaglio giurisdizionale della fondatezza della pretesa impositiva in funzione di alcun interesse pubblico che, come già detto, ad esse risulta sempre recessivo. In tal senso, A. Giovannini, *Note controvento su interesse fiscale e “giustizia nell'imposizione” come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 265: “Il nucleo essenziale dei diritti è sempre incompressibile, quale che sia il potere che provi ad attentarli e quali che siano i motivi che ne determi-

sopra sostenuto che l'onere della prova in senso oggettivo, *in subiecta materia*, debba essere declinato sempre nella direzione della soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria ove non sussista la prova dei fatti a fondamento della rettifica e, conseguentemente, che il rischio dell'acquisizione della prova debba sempre gravare sulla medesima Amministrazione. Sul tale premessa, anche ove le fonti di prova non siano producibili perché non apprendibili dalla stessa Amministrazione nella fase dell'istruttoria primaria, si deve assumere gravante l'onere (in senso soggettivo) sulla sola Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, si deve applicare l'onere (in senso oggettivo) con l'annullamento dell'atto impositivo, risultando illegittima qualsiasi inversione dell'onere della prova⁽⁶⁰⁾. L'inversione non sarebbe sostenibile sulla scorta di una migliore attuazione della norma sostanziale in quanto, risultando la disposizione degli oneri probatori come una disposizione — sia pure in via indiretta e mediata — delle sorti del diritto posto ad oggetto della controversia⁽⁶¹⁾, si legittimerebbe una disposizione del tributo, in via sostanziale, violando le previsioni di cui agli artt. 23 e 53 Cost. Ulteriormente, l'inversione non sarebbe sostenibile sulla scorta di una migliore attuazione della norma processuale e del diritto di

nano l'esercizio, quand'anche fosse il pur condivisibile motivo di contrasto all'evasione. Ferma l'intangibilità del nucleo essenziale, tuttavia, anche i diritti fondamentali possono subire limitazioni, ma possono sopportarle non in forza della supremazia del potere o per fare spazio al dominio, ma solo per soddisfare, conformemente ai canoni di necessità e proporzionalità, la convivenza comunitaria delle diverse sfere di libertà".

⁽⁶⁰⁾ La conferma del menzionato assunto — che impone il rispetto dell'onere della prova in senso soggettivo all'Amministrazione finanziaria — si rinviene dalla chiara affermazione della retrocessione dell'onere della prova in senso soggettivo sin dalla fase procedimentale, per come chiaramente enunciato dal d.lgs. n. 219 del 2023. Ci si riferisce alle modifiche introdotte dall'art. 1 del d.lgs. n. 219 del 2023 che ha modificato il comma 1 dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 ed inserito il comma 1-bis, per il cui commento si rinvia a S. Muleo, *Il regime delle prove*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 275. In forza del menzionato intervento normativo, la motivazione dell'atto impositivo, a tutt'oggi, è strutturata anche in forza dei "mezzi di prova" che l'Amministrazione Finanziaria intenda porre a fondamento della rettifica e tale rinvio assume i connotati di immodificabilità della struttura motivazionale. Conseguentemente, il perimetro della determinazione della struttura probatoria è retrocesso sin dalla costituzione dell'atto impositivo, dovendo l'Amministrazione finanziaria convincere, anche della tenuta probatoria, prima di tutto sé stessa e, successivamente, risultando coincidente la valutazione del giudice tributario con il vaglio della (il)legittimità dell'atto, in riferimento, sul profilo sostanziale, alla tenuta probatoria della rettifica. In tal senso E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 377: "*a nessun atto la Pubblica amministrazione può (possa) accingersi senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto*". In senso conforme si richiama anche F. Tesaurò, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Scritti scelti*, II, 2022, 268.

⁽⁶¹⁾ M. Taruffo, *Onere della prova (voce)*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, 66 ss.

difesa in quanto il diritto di difesa sarebbe funzionale all'attuazione della funzione impositiva e, valutata la primazia dei diritti fondamentali, tale riparto perverrebbe a violare le libertà fondamentali dell'individuo-persona ed il diritto inviolabile alla giusta imposta, violando in tal senso l'art. 2 Cost.: difatti, una deroga all'ordinario riparto dell'onere della prova determinerebbe l'attribuzione di una fondatezza all'atto impositivo, anteriormente al vaglio giudiziale, nonché una violazione delle libertà fondamentali e del diritto inviolabile alla giusta imposta, incidendo su di esse nelle forme dell'inversione dello sforzo difensivo (che, nella misura in cui non fosse ottemperato, comporterebbe la definitiva compressione delle libertà fondamentali, le quali, al contrario, risulterebbero intatte nella declinazione ordinaria dell'onere della prova in senso soggettivo). Conseguentemente, si può rilevare che, trovando la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova nel processo tributario (nella declinazione soggettiva ed oggettiva dell'onere), la propria ragione fondativa nella corretta esplicazione del rapporto potestà-soggezione ed, in tale modello, nella tutela del diritto inviolabile alla giusta imposta, la stessa non ammette l'applicazione del principio di vicinanza della prova. A conferma di quanto rilevato, si è già ribadito che, nel processo civile, il principio di vicinanza è fondato sul principio dispositivo, temperato dal diritto di difesa. Nel processo tributario, sia il principio dispositivo, sia il diritto di difesa, si manifestano recessivi dinanzi l'attuazione del diritto inviolabile alla giusta imposta.

Su tale ultimo profilo, risulta necessario rendere evidenza della ricostruzione teorica, favorevole all'applicazione del principio di vicinanza della prova, che, disancorando il principio dall'art. 2697 c.c., ne assume la fondatezza considerandolo una declinazione del diritto di difesa⁽⁶²⁾. La disamina delle ragioni profonde (si potrebbe dire fondative) del principio, porta a ritenere che la vicinanza della prova sia un metodo di allocazione dell'onere diretto ad un'esigenza di attuazione della norma sostanziale, in quanto diretto a dare fondamento alla norma sostanziale in forza delle esigenze di apprensione ovvero di disponibilità del materiale probatorio⁽⁶³⁾. Tale ricostruzione fonda sulla ricerca di esigenze di giustizia so-

(62) S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 130: "il principio di vicinanza della prova ha rilievo costituzionale in quanto è ancorato all'art. 24 della Cost. e all'art. 111 Cost."

(63) In tal senso si veda F. Saitta, *Vicinanza alla prova e codice del processo amministrativo: l'esperienza del primo lustro*, in www.judicium.it: "nel processo, la vicinanza può costituire una regola probatoria idonea a contrapporre allo schema, evidentemente formale, dell'onere secondo allegazione di cui all'art. 2697 c.c., nel quale le parti restano identificate

stanziale e di effettività della tutela giurisdizionale⁽⁶⁴⁾. Tuttavia, il descritto approccio ermeneutico sconta una sottovalutazione sistematica delle ragioni fondative del principio che, nel processo civile (assumendo il fondamento dell'onere sul principio dispositivo), perseguono una migliore declinazione del diritto di difesa muovendosi in un sistema processuale che assume una assoluta parità della posizione processuale delle parti. Le descritte condizioni fondative, che maturano nel processo civile, non si riscontrano nel processo tributario⁽⁶⁵⁾. Difatti, le premesse ricostruttive del sistema non possono considerarsi invariate nel processo tributario ove è condiviso nel patrimonio comune di conoscenza la sovraordinazione dell'Amministrazione Finanziaria rispetto al contribuente⁽⁶⁶⁾. Ulteriormente, è necessaria una importante precisazione, e cioè che il giudizio tributario è un controllo della funzione tributaria, per cui, in realtà, non è diretto a verificare le prove portate per la prima volta nel processo, ma, al contrario, a verificare la pretesa tributaria per come accertata nel procedimento amministrativo: conseguentemente, si tratta di un giudizio di secondo grado (cioè di un giudizio sul giudizio già effettuato in fase amministrativa). Peraltro, la sovraordinazione dell'Amministrazione Finanziaria è rimarcata dalla sussistenza dei penetranti poteri istruttori che permettono

senza residui della posizione processuale che vanno ad assumere nel relativo giudizio, uno schema sostanziale nel quale, avendosi riguardo alla specifica realtà della fattispecie controversa, il carico probatorio viene ponderato tenuto conto in concreto della possibilità per l'uno e l'altro soggetto di provare fatti e circostanze che ricadono nelle rispettive sfere d'azione".

⁽⁶⁴⁾ Rimarca la natura del principio di vicinanza della prova come principio costituzionale ed europeo, in forza dei principi dell'effettività della tutela e del giusto processo previsti dagli artt. 24 e 111 Cost. nonché dall'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e dall'art. 6 della CEDU, S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 603 ss.

⁽⁶⁵⁾ Rimarca la derivazione dell'onere della prova nel processo tributario dalla struttura del medesimo processo L. Tosi, *L'onere della prova nel diritto tributario*, in F. Anelli – A. Briguglio – A. Chizzini – M. De Poli – E. Gragnoli – M. Orlandi – L. Tosi (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1195: "Ulteriore, connessa, peculiarità è quella legata alla struttura del processo tributario, di tipo dispositivo ed impugnatorio, con la previsione di due sole azioni principali: quella di annullamento e quella di rimborso. Tale struttura fa sì, da un lato, che l'attore dal punto di vista formale sia sistematicamente il contribuente e, dall'altro lato, che il processo verta su un provvedimento dell'Amministrazione Finanziaria (eccezione fatta per i casi di silenzio-rifiuto), necessariamente dotato di una motivazione, motivazione che, come noto, non è integrabile in corso di causa....Ciò contribuisce ad accentuare la peculiarità del processo tributario e la necessità di ricostruire il tema dell'onere della prova in modo autonomo rispetto a quanto accade nelle altre branche del diritto".

⁽⁶⁶⁾ Sul tema A. Marcheselli, *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 10 febbraio 2020: "i due soggetti, pubblico e privato sono in posizione differente e – non solo possono, ma – devono avere facoltà differenti".

la ricerca e l'apprensione della prova da porre già a fondamento del provvedimento. In tal senso, si può rilevare che la ricerca di una giustizia sostanziale – che rappresenta la ragione fondativa del principio di vicinanza della prova – nel processo tributario confliggerebbe con il diritto alla giusta imposta del contribuente, non potendosi rilevare, in conseguenza della riscontrata sussistenza di ampi poteri istruttori, alcuna lesione al principio di effettività della tutela⁽⁶⁷⁾. Pertanto, il principio di vicinanza della prova sarebbe idoneo a determinare una distorsione alla regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova che, nel processo tributario, rappresenta, come già visto, la misura dell'esercizio della funzione impositiva nel rispetto delle libertà fondamentali della persona e dei diritti inviolabili al giusto riparto ed alla giusta imposta. Da tale premessa, assunto il corollario per cui l'Amministrazione finanziaria deve sempre provare il fondamento della rettifica in quanto, unicamente all'esito della validazione giudiziale della stessa, è ammissibile la compressione delle libertà fondamentali della persona nel rispetto del diritto inviolabile alla giusta imposta, si deve postulare la declinazione della regola di giudizio sulla mera disamina delle posizioni processuali delle parti determinate dall'esercizio del potere⁽⁶⁸⁾: l'equilibrio che viene a crearsi rappresenta un equilibrio tra diritti inviolabili del contribuente ed esercizio della funzione (in sede procedimentale) e del diritto di difesa da parte dell'Ammi-

(67) È stato sostenuto che la norma di cui all'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 possa entrare in conflitto con l'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ovvero con l'art. 6, § 1, della CEDU. In tal senso, S. Muleo, *L'onere della prova a proposito della deducibilità dei costi*, in F. Anelli – A. Briguglio – A. Chizzini – M. De Poli – E. Gagnoli – M. Orlandi – L. Tosi (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1322. La prospettata confliggenza, tuttavia, deve essere vagliata nell'effettiva impossibilità per l'Amministrazione Finanziaria all'acquisizione dei mezzi di prova. Ebbene, da una valutazione attenta della effettiva ampiezza dei poteri istruttori non sembra potersi rinvenire alcuna ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria si riscontri una situazione di impossibilità assoluta. Al contrario, sembra potersi rilevare, piuttosto, l'ipotesi in cui il mezzo di prova non sussista. Evidentemente, in tale ipotesi, deve trovare applicazione la regola di giudizio – intesa nel suo carattere oggettivo – per cui a fronte della assenza della prova deve risultare soccombente la parte onerata dalla prova che, sulla scorta di quanto sopra rilevato, è sempre la parte pubblica. Difatti, operando un'inversione dell'onere, si determinerebbe, non già una lesione del principio di effettività, ma una lesione del diritto fondamentale alla giusta imposta.

(68) È stato rimarcato, inoltre, come il principio di vicinanza della prova possa trovare giustificazione e fondamento anche in riferimento all'oggetto del processo. In tal senso si richiama S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 133: “il principio di vicinanza della prova consente di valorizzare, come è stato autorevolmente spiegato, che l'oggetto del processo è considerato, prima di ogni cosa, la tutela strumentale rispetto al diritto sostanziale, di un diritto soggettivo pieno del privato-contribuente”.

nistrazione finanziaria (mai compreso in conseguenza dell'ampia congerie di poteri istruttori ad essa attribuiti dalla Legge); in tal senso, pur rilevando l'assenza di diritti tiranni⁽⁶⁹⁾, è plausibile affermare che un equilibrato bilanciamento giustifichi il divieto assoluto di inversione dell'onere della prova nel processo tributario, in quanto il diritto di difesa dell'Amministrazione Finanziaria non è mai vulnerato (risultando esperibile l'acquisizione dei mezzi di prova in sede procedimentale) ed, al contrario, il diritto alla giusta imposta sarebbe violato in forma assoluta dall'inversione in quanto si manifesterebbero lese le libertà fondamentali dalla mancata validazione giudiziale della pretesa (che sarebbe presunta su una prevalenza di legittimità dell'atto) e dalla disposizione della norma sostanziale (e, dunque, del tributo) in conseguenza della descritta inversione.

Tanto porta ad affermare l'inapplicabilità del principio di vicinanza della prova nel processo tributario, non in quanto espunto in conseguenza dell'inapplicabilità dell'art. 2697 c.c., ma in quanto, ove si attribuisse al giudice il potere di allocare l'onere in senso soggettivo, si manifesterebbe una confliggenza con gli artt. 2, 23, 53, 97 e 111 Cost. in conseguenza dell'assenza del canone di ragionevolezza perseguito dall'inversione.

Subordinatamente, ove non si accetti l'idea della ricomprensione nell'art. 2 Cost. del diritto alla giusta imposta e si ammetta, in tal senso, la preminenza dell'interesse fiscale⁽⁷⁰⁾ (tesi contraddetta *supra*), sarebbe, tuttavia, necessario accertare la sussistenza di una ragionevolezza nella compressione delle libertà fondamentali, derivanti dall'inversione dell'onere della prova, nel perseguimento dell'interesse fiscale⁽⁷¹⁾. Si è già rilevato che, in virtù del principio di vicinanza della prova, il relativo onere viene ripartito tenendo conto della concreta possibilità per i soggetti coinvolti di dimostrare fatti e circostanze che ricadono nelle rispettive

⁽⁶⁹⁾ Sul bilanciamento e sul temperamento tra diritti si richiama L. Butti, *Non esistono diritti tiranni. Come orientarsi tra diritti in conflitto*, Milano, 2023.

⁽⁷⁰⁾ Per una dettagliata disamina del concetto di interesse fiscale si rinvia a P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

⁽⁷¹⁾ Si veda S. Muleo, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni tributarie alla luce dei potenziamenti istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 690 ss., secondo cui nel nome del principio della "vicinanza dei mezzi di prova", la giurisprudenza "ha fornito una lettura della norma dell'art. 2697 c.c. consistentemente differente da ogni possibile interpretazione letterale e sostanzialmente contraria, in alcune ipotesi, al dato testuale. Ha superato, cioè, il riferimento normativo all'incombenza dell'onere in capo a colui il quale affermi la titolarità del diritto per spostarlo in capo a colui il quale abbia la disponibilità del (od anche si trovi più vicino al) materiale probatorio".

sfere di azione⁽⁷²⁾. Storicamente, si è reputato che l'Amministrazione Finanziaria fosse in una situazione di inferiorità conoscitiva rispetto ai fatti posti a base dell'accertamento dell'obbligazione tributaria⁽⁷³⁾. Tuttavia, se è sicuramente postulabile una terzietà dell'Amministrazione finanziaria rispetto ai fatti oggetto di accertamento, non è altrettanto sostenibile la sussistenza di un'inferiorità conoscitiva, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nell'apprensione dei mezzi di ricerca della prova dei medesimi fatti. Pertanto, ove si fondi il principio di vicinanza della prova sulla impossibilità di una parte nella apprensione dei mezzi di prova sui fatti di cui è onerata nella prova, tali condizioni non appaiono convincentemente invocabili nel processo tributario. Tanto perché non può non rilevarsi come l'Amministrazione finanziaria sia titolare di poteri istruttori di assoluta rilevanza e di grande penetrazione⁽⁷⁴⁾: il vaglio dell'estensione e della latitudine dei poteri istruttori permette di affermare che, nella fase istruttoria, non emergono mai le temute discrasie di posizione che connotano l'accesso alla differente modulazione dei fatti costitutivi e dei fatti impeditivi in forza del principio di vicinanza della prova, peraltro ad oggi superate in forza della predeterminazione dei fatti costitutivi offerta dalla novella. Ulteriormente, in relazione ai fatti costitutivi così individuati, la posizione dell'Amministrazione finanziaria non può mai essere qualificata come distante dalla prova e subordinata al possesso della prova da parte del contribuente in considerazione della già menzionata sussistenza di

(72) Cass. civ., n. 10744 del 2009, in *Guida dir.*, 2009, 74, ha statuito: "La distribuzione dell'onere della prova deve tenere conto, oltre che della partizione della fattispecie sostanziale tra fatti costitutivi e fatti estintivi o impeditivi del diritto, anche del principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, perché la copertura costituzionale di cui gode il diritto di agire in giudizio a tutela delle proprie posizioni soggettive impone di non interpretare la legge in modo da renderne impossibile o troppo difficile l'esercizio".

(73) Per tale posizione si rinvia a S. La Rosa, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, 219; E. Nuzzo, *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, in *Rass. trib.*, 1986, 159 e 194; R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 76-77; A. Fedele, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, 476.

(74) G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730, nota 15: "I poteri istruttori attribuiti all'erario dagli artt. 32 e 33, d.p.r. n. 600 del 1973 (di seguito, anche decreto sull'accertamento), e dagli artt. 51 e 52, d.p.r. n. 633 del 1972 (di seguito, anche decreto IVA) — per richiamare i poteri istruttori par excellence — possono pure definirsi, in un'ottica probatoria, 'mezzi di ricerca della prova' al pari dei poteri istruttori (ispezioni, perquisizioni, ecc.) attribuiti dall'art. 244 c.p.p., e seg., al magistrato penale nella fase investigativa. Non sono di per sé tali poteri fonte di convincimento dell'ufficio (come non lo sono, per il giudice, i poteri istruttori di cui l'Autorità giurisdizionale si può avvalere nel processo penale o in un altro modello processuale), ma risultano funzionalmente diretti ad acquisire elementi idonei ad assumere rilevanza probatoria".

poteri autoritativi nella fase istruttoria che permettono di acquisire i mezzi di prova correlati alla rettifica nonché in considerazione delle sanzioni improprie – tra cui l'accesso alle tipologie di rettifica di carattere induttivo-extracontabile – nelle ipotesi di mancato adempimento del contribuente agli ordini di esibizione. In forza di tali superiori evidenze, si può sostenere che l'Amministrazione finanziaria, già nella fase istruttoria, ha i poteri per penetrare ed acquisire il corredo probatorio che, dapprima, connota la costruzione della motivazione, e, di poi, permette di ottemperare all'onere della prova in giudizio. Per l'effetto, non sussistono elementi di subordinazione strutturale atti a permettere di affermare la necessità di accedere all'applicazione pretoria del principio di vicinanza della prova⁽⁷⁵⁾.

Peraltro, le lamentate difficoltà probatorie dell'Amministrazione finanziaria, qualora pervengano al grado della impossibilità alla acquisizione di mezzi di prova, trovano contemperazione nell'esercizio dei poteri istruttori del giudice tributario. In tal senso, necessario rilevare che, anche sotto il profilo processuale, il processo tributario è retto dal principio dispositivo essendo informato al principio di disponibilità delle prove dettato dall'art. 115, comma 1, c.p.c. Al pari del giudice civile, pertanto, anche il giudice tributario deve porre a base della decisione le prove prodotte in giudizio dalle parti⁽⁷⁶⁾. Tuttavia, i poteri istruttori vanno esercitati dalle Commis-

(75) G. Melis, *Gli interessi tutelati*, in A. Giovannini – A. Di Martino – E. Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo II, *Diritto Sanzionatorio Amministrativo*, Milano, 2016, 1300: “le regole che presiedono all'azione del Fisco nella fase dell'accertamento e della riscossione sono non di rado caratterizzate da una ‘deroga’ rispetto alle regole del diritto comune, amministrativo, processuale, ecc. Tali deroghe che connotano la c.d. ‘particolarità del diritto tributario’, sono state tradizionalmente giustificate, oltre che dal superiore interesse generale sopra evidenziato, anche dall'inferiorità conoscitiva del Fisco rispetto al contribuente e, quindi, dalla necessità di disporre di poteri particolarmente penetranti e rafforzati rispetto ad un normale creditore (privilegia fisci). Tuttavia, tale affermazione deve confrontarsi con un quadro ormai profondamente mutato, in cui i sistemi informatici e l'enorme mole di dati conoscitivi di cui adesso il Fisco dispone per una serie di obblighi di comunicazione posti a carico di numerosi soggetti (istituzioni finanziarie, assicurative, operatori economici, ecc.) consentono all'Amministrazione di agire con grande velocità e ‘a colpo sicuro’, iscrivendo ipoteca su immobili, provvedendo al fermo di beni mobili registrati, eseguendo pignoramenti presso terzi, ecc., il tutto in deroga alle leggi generali previste per un qualsiasi creditore, in forme e tempistiche spesso incompatibili con un'efficace tutela sul piano processuale del contribuente”.

(76) *Ex multis*, F. Tesauro, *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, 14 ss.; P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice*, *retro*, 1994, 80; G. Tabet, *Luci ed ombre nel nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 627; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 377 ss. Per la tesi che riconosce invece al processo tributario la natura di processo dispositivo in senso sostanziale, ma inquisitorio in senso formale si richiama P. Russo, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*,

sioni tributarie nei casi in cui risulti impossibile o sommamente difficile ad una parte l'assolvimento del proprio onere di prova⁽⁷⁷⁾. Si tratta, quindi, di poteri-doveri e del loro esercizio o del loro mancato esercizio nonostante la richiesta di una delle parti il giudice deve dare conto in motivazione. Ciò anche nel rispetto del precetto costituzionale del giusto processo. Conseguentemente, le descritte situazioni di inferiorità conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria sono tutelate, nelle ipotesi estreme di impossibilità di acquisizione di mezzi di prova, dall'utilizzo dei poteri istruttori da parte del giudice tributario, permanendo l'onere (in senso soggettivo) sulla sola Amministrazione finanziaria in conseguenza della recessività sia del principio dispositivo, sia del diritto di difesa, dinanzi l'attuazione del diritto inviolabile alla giusta imposta.

Tali ragioni, come già sopra analizzato, sono poste a fondamento di un onere della prova soggettivamente determinato, specialmente nella necessità di eliminare le asimmetrie difensive cristallizzatesi nel tempo, anche in conseguenza del fenomeno delle "presunzioni giurisprudenziali"⁽⁷⁸⁾. Esse si sostanziano in ripartizioni dell'onere della prova parzialmente difformi dalle previsioni normative, create dall'andamento costante delle decisioni della suprema Corte, al di fuori dei casi delle presunzioni legali *juris tantum*. In tal modo, la giurisprudenza, mossa dall'intento di dettare linee guida per risolvere in maniera uniforme gruppi di casi omogenei, porta alla sedimentazione principi che incidono direttamente sulla disciplina della fattispecie sostanziale e, al contempo, vincolano il convincimento del giudice⁽⁷⁹⁾. Tale percorso di sedimentazione delle presunzioni giurispruden-

XXXVI, Milano, 1987, 781; Id., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 507; S. Menchini, *Art. 7 D.Lgs. n. 546/1992* (commento), in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 86.

⁽⁷⁷⁾ In tal senso Cass. civ., sez. V, 18 giugno 2007, n. 14091, in *Fisco*, 2007, 4477; Cass. civ., sez. V, 26 gennaio 2006, n. 1134 e Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 366, in *Rass. trib.*, 2006, 594; Cass. civ., sez. V, 9 maggio 2003, n. 7129, in *Rass. trib.*, 2004, 692, con nota di L. Peverini, *L'esercizio dei poteri istruttori da parte delle Commissioni tributarie tra margini di vincolatezza e margini di discrezionalità*.

⁽⁷⁸⁾ L'espressione "presunzione giurisprudenziale" è stata coniata da G. Verde, *Le presunzioni giurisprudenziali*, in *Foro it.*, 1971, 177 ss.; Id., *L'onere della prova nel processo civile*, cit., 142 ss.; Id., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, 715 ss.

⁽⁷⁹⁾ Critici nei confronti di questo fenomeno M. Cappelletti, *Ideologie del processo civile*, in *Processo e ideologie*, Bologna, 1969, 8; V. Denti, *L'evoluzione del diritto delle prove nei paesi civili contemporanei*, in *Riv. dir. proc.*, 1965, 47 ss.; M. Taruffo, *L'onere come figura processuale*, cit., 431. Di contrario avviso G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, cit., 174, il quale nota che il vantaggio della presunzione giurisprudenziale rispetto a quella legale sta nel coefficiente di elasticità della prima, continuamente adeguabile alle concrete esigenze.

ziali porta alla strutturazione di una “regola” di giudizio, attraverso l’affermazione di un’inversione dell’onere della prova di origine giurisprudenziale, sulla scorta della ritenuta rappresentatività di una fattispecie alla espressione del riparto dell’onere della prova assunto come giusto: si perviene, pertanto, a piegare un “principio”, che dovrebbe trovare applicazione all’esito del vaglio della fattispecie concreta in esame, ad una “regola”, che trova applicazione come fattispecie astratta⁽⁸⁰⁾.

In tal senso, si può assumere che, con l’adozione di una regola di giudizio fondata sul riparto dell’onere della prova soggettivamente determinata, viene ad essere espunta dall’ordinamento tributario ogni presunzione giurisprudenziale fondata sulla vicinanza della prova⁽⁸¹⁾.

Tali conclusioni si rinvergono nelle ragioni già ricercate a fondamento della novella e, dunque, nell’applicazione più incisiva dei principi del giusto processo e, segnatamente, del principio della parità delle armi nonché di una volontà garantistica intesa a tutelare il diritto alla giusta imposta. In tal senso, si può assumere che, con l’adozione di una regola di giudizio fondata sul riparto dell’onere della prova soggettivamente determinata, viene ad essere espunto dall’ordinamento processuale tributario il principio della vicinanza della prova⁽⁸²⁾.

⁽⁸⁰⁾ Stigmatizza tale percorso di piegatura dei “principi” a “regole di giudizio” A. Marcheselli, *Giustiniano vs. The Matrix: la sfida della giustizia predittiva*, in E. Marellò – A. Contrino (a cura di), *La digitalizzazione dell’Amministrazione Finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*, Milano, 2023, II, 206: “Evidente il salto di specie, perché da controllo della motivazione sta diventando una validazione della valutazione dell’apparato probatorio ... Ulteriore passaggio, da consapevole motivazione pigra di una decisione ponderata, questa diventa – secondo e grave salto di specie! – una regola: da tecnica motivazionale diventa una norma”.

⁽⁸¹⁾ Anche ove si propenda per la ricostruzione che esclude la ricomprensione nell’art. 2 Cost. del diritto alla giusta imposta e si ammetta, in tal senso, l’astratta applicabilità del principio di vicinanza della prova in forza della preminenza dell’interesse fiscale sul principio dispositivo, non può che concludersi nel lasciare tale criterio di deroga alla sua natura di principio e, come tale, eventualmente valutabile dal giudice caso per caso, a seguito della effettiva e provata sussistenza di un’asimmetria probatoria non sopportabile, dall’Amministrazione finanziaria, con l’utilizzo degli ordinari poteri istruttori, escludendo la valorizzazione del principio a “regola”.

⁽⁸²⁾ In senso conforme A. Lovisolò, *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, retro, 2023, 33: “Nelle prime pagine di questo scritto (sub 1.1) si è già precisato che la previsione del nuovo comma 5-bis esclude la applicazione del principio (di origine giurisprudenziale) di ‘vicinanza della prova’ cui la Giurisprudenza dà applicazione soprattutto in materia di prova della ‘inerenza’ di un costo o di ‘congruità’ e ‘normalità’ dei ‘prezzi di trasferimento’ (‘transfer price’). Anche in tali casi, l’Amministrazione è (ora) chiamata a dimostrare tale ‘non inerenza’ o ‘non congruità’, adducendo elementi e

4. – *La valutazione della prova da parte del giudice tributario: una regola convenzionale dal carattere di specialità in deroga all'art. 116 c.p.c.*

Come già rilevato, l'art. 6 della l. 31 agosto 2022, n. 130, ha introdotto il comma 5-bis all'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, sulla scorta di un approccio ermeneutico unanimemente condiviso in dottrina, esprime una natura composita in quanto enuncia, nella sua prima parte, una regola di giudizio del fatto incerto e, nella seconda parte, una disciplina di valutazione delle prove⁽⁸³⁾. Approfondendo testualmente la detta opera di segmentazione delle regole, la disciplina della valutazione della prova è enunciata dalla seguente disposizione: *“Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”*.

Per un'analisi corretta della sopra ritrascritta disposizione, appare opportuno precisare che la novella è intesa ad introdurre regole di valutazione della prova da intendersi, in senso stretto, come regole di formazione del convincimento del giudice sulla rilevanza delle prove per la dimostrazione di un assunto fattuale⁽⁸⁴⁾. Pertanto, si può rilevare

circostanze che, se non adeguatamente contrastati dal contribuente, potranno essere comunque positivamente 'valutati' dal giudice sotto il profilo probatorio”.

⁽⁸³⁾ In tal senso si veda S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 83. In senso conforme A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 262. Egualmente in senso conforme S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 103.

⁽⁸⁴⁾ La valutazione della prova, intesa in questo senso, segue ad una valutazione “atomistica” dei singoli mezzi di prova (intesa come *evidence*). Difatti, un approccio razionale ed analitico alla valutazione delle prove comporta che il ragionamento del giudice, e le scelte che questi compie per giungere ad accertare la verità sui fatti della causa, vengano scomposti in inferenze e giudizi, in ipotesi ed elementi di conferma, che possono essere studiati attraverso schemi idonei a rappresentarne la struttura. Gli stessi schemi sono inoltre configurabili come modelli razionali di cui il giudice potrebbe e dovrebbe avvalersi sia nel corso del proprio ragionamento, per saggiarne la validità e la fondatezza, sia successivamente, quando si tratta di motivare la decisione in fatto. Come pure si è visto, questi schemi muovono dall'analisi della valutazione attinente alla singola prova relativa ad una singola circostanza di fatto, adoperando questa situazione come ‘elemento atomico’ partendo dal quale è possibile passare allo studio delle situazioni più complesse.

che la rilevanza della disciplina attiene, prevalentemente, le prove libere⁽⁸⁵⁾, come meglio si argomenterà *infra*.

Pertanto, al fine di un corretto approccio alle regole di valutazione della prova espresse dalla menzionata disposizione, sembra opportuno svolgere una ricognizione del modello teorico della valutazione della prova, rilevante nel processo civile, che fonda sulla costruzione di un'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale secondo regole di probabilismo logico.

4.1. – *Il modello teorico della valutazione della prova libera: l'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale secondo le regole del probabilismo logico*

L'analisi dei criteri di valutazione della prova da parte del giudice può prendere le mosse dalla ben nota distinzione, tratta dai sistemi di *common law*, tra *proof* ed *evidence*. Dove l'*evidence* è il mezzo di prova, ovvero sia ogni elemento di natura documentale o logica che può essere impiegato, appunto, per la conoscenza del fatto o per la giustificazione della ricostruzione fattuale operata dall'autore dell'atto. E simmetricamente la *proof* è il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova nel processo e dalla loro valutazione da parte del giudice⁽⁸⁶⁾. In tal senso, "*come proof la prova è sinonimo di dimostrazione e, più esattamente, di dimostrazione raggiunta che porta il giudice a ritenere attendibile l'enunciato fattuale sostenuto da uno dei contraddittori. La proof è, in altri termini, la dimostrazione del fatto che il giudice raggiunge sulla base dell'evidence e rappresenta, quindi, l'elemento di conferma e di controllo della versione fattuale offerta da una delle parti*"⁽⁸⁷⁾. In tal senso, la *proof* rappresenta la dimostrazione del fatto posto a fonda-

⁽⁸⁵⁾ Di regola il giudizio di attendibilità è rimesso liberamente al giudice secondo il suo prudente apprezzamento, ma in taluni casi è la legge stessa a determinare la piena attendibilità del mezzo di prova vincolando l'organo giudicante. In questo caso si parla di prove legali. Al contrario, ove non sussista questa predeterminazione, si discute di prove libere. In senso generale su tale distinzione si richiama C. La Farina, *Prova civile (voce)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1949, 390.

⁽⁸⁶⁾ M. Taruffo, *Prova (in generale) nel processo civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1997, 65: "*In un secondo significato, 'prova' indica il risultato che si consegue una volta che la prova sia stata assunta e che il giudice ne abbia valutato i risultati in sede di decisione. Si dice allora che un fatto è 'provato' per dire che di esso si è conseguita la dimostrazione probatoria, e che quindi esso può considerarsi vero sulla base della prova. A questo significato si ricollegano tutte le espressioni che hanno a che vedere con il risultato che la prova produce in sede di decisione*".

⁽⁸⁷⁾ F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1096.

mento della domanda e, pertanto, determina il raggiungimento della prova intesa come adempimento dell'onere e, per l'effetto, l'orientamento della decisione giudiziale nella direzione dell'attuazione della norma sostanziale in funzione e conseguenza dell'inveramento giudiziale⁽⁸⁸⁾ del fatto controverso. Procedendo in tale direzione si può sostenere che la *proof* rappresenta la conclusione del giudizio di fatto, inteso tale giudizio come operazione concettuale di ricostruzione di un accadimento storico, in quanto, il giudizio sul "fatto materiale" sarà sempre la costruzione mentale postuma su di esso e, conseguentemente, coinciderà con un'affermazione sul fatto⁽⁸⁹⁾. Da tanto consegue che il giudizio di fatto è un'operazione mentale che potrà essere valutata nella sua propria modalità di costruzione⁽⁹⁰⁾. In tal senso, il giudizio di fatto sottende un'interpretazione degli elementi che permettono di effettuare una ricostruzione del fatto storico che sarà sempre probabilistica⁽⁹¹⁾. Pertanto, risulta eminentemente concettuale anche la parte più empirica del giudizio di fatto, in quanto la stessa sarà interessata dalle conoscenze ed esperienze sui nessi tra fenomeni materiali, umani e sociali, derivando, invariabilmente, da un'interpretazione per l'elaborazione di un'ipotesi sull'evento passato⁽⁹²⁾. Il giudizio di fatto, dunque, avrà ad oggetto sempre la ricostruzione postuma di una vicenda umana e avrà sempre natura probabilistica⁽⁹³⁾ ed in quanto tale soggettiva, ovvero

(88) Afferma "il carattere convenzionale e relativo della verità e della certezza in materia di giudizio di fatto", R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 290.

(89) Sulla questione si richiama L.V. Berliri, *La giusta imposta*, Milano, 1975, 174 secondo il quale "il reddito è sempre e necessariamente un fatto del passato all'atto dell'accertamento: e perciò non può mai essere direttamente constatato, ma solo storicamente e più o meno induttivamente ricostruito". Nello stesso senso L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1967, 172 secondo il quale è una questione empirica quella di "stimare il prezzo delle cose mobili od immobili, dei titoli o valori i quali cadono in un contratto od in una donazione o successione" (ed ivi per l'ulteriore assunto che l'operazione di stima è difficile, "ma non è un'impresa assurda" atteso che ha sempre a che vedere con "fatti riferiti ad un momento certo nel tempo").

(90) H. Kelsen, *Teoria generale delle norme*, Torino, 1985, 292: "un fatto non è né vero né falso ... un'asserzione relativa ad un fatto può essere vera o falsa".

(91) R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 285: "Il giudizio di fatto è un operazione squisitamente mentale ed ipotetica".

(92) Afferma la sussistenza di una imprescindibile componente interpretativa delle attività intellettuali E. Betti, *Teoria generale dell'interpretazione*, Milano, 1990, 122.

(93) G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730: "la prova giuridica, in ragione del suo carattere proposizionale e dell'oggettiva impossibilità (connaturata financo a quelle che, specialmente un tempo, venivano indicate

fondata sulla scelta degli elementi posti a fondamento della ricostruzione del fatto⁽⁹⁴⁾.

Difatti, la prova giuridica è una prova dimostrativa in un senso più debole del concetto di “dimostrazione” proprio della prova-esperimento, tipica delle scienze della natura, ove quest’ultima è tendenzialmente estranea al processo, e quindi all’area di significato tipica della prova giuridica, salvo che in poche ipotesi nelle quali nel processo il fatto viene stabilito per mezzo di prove scientifiche. In tal senso la prova giuridica, nella sua propria valenza dimostrativa, rappresenta uno strumento del quale ci si può servire per stabilire la verità di un fatto individuando gli elementi di conferma razionale che consentono di considerare quel fatto come vero⁽⁹⁵⁾.

Pertanto, la conclusione del giudizio di fatto fonda sulla valutazione della prova che in relazione alla sua efficacia esprime un’inferenza probabilistica. Difatti, l’efficacia della prova come mezzo per decidere sui fatti viene stabilita dal giudice in sede di decisione finale, ossia nel momento in cui si tratta di valutare se la prova fornisce elementi conoscitivi idonei a fondare la decisione: il vaglio degli elementi conoscitivi ritratti dalla prova esprime, dunque, un’inferenza probabilistica.

Il probabilismo della prova è il probabilismo logico il cui scopo è “razionalizzare l’incertezza”. Il probabilismo logico non dice di quanto l’ipotesi A sia più probabile dell’ipotesi B, ma se un enunciato fattuale sia più probabile di un altro⁽⁹⁶⁾.

come le scienze esatte) di pervenire alla verità assoluta, assicura (o tende, più esattamente, ad assicurare) la verità relativa o probabile (c.d. carattere probabilistico della prova)”.

⁽⁹⁴⁾ Sulla soggettività del meccanismo mentale ricostruttivo fonda l’affermazione della parzialità della verità conseguente al giudizio di fatto. Per una ricostruzione di tale questione si rinvia a S. Pugliatti, *Conoscenza e diritto*, Milano, 1961, 14. Tuttavia, tale constatazione non comporta l’abbandono di un orientamento razionalistico di realismo critico, ammettendo che sia in ipotesi possibile una conoscenza razionale, in generale e quindi anche nel particolare contesto del processo. In tal senso L. Ferraioli, *Diritto e ragione, Teoria del garantismo penale*, Bari, 1990, 17 ss.

⁽⁹⁵⁾ M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Tratt. Cicu e Messineo*, Milano, 1992, 332 ss. Ulteriormente, M. Taruffo, *Prova (in generale) nel processo civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ., XIII*, Torino, 1997, 67: “la funzione che la prova svolge nel processo consiste essenzialmente nell’eliminazione dell’incertezza sulla verità o falsità di un enunciato relativo ad un fatto, principale o secondario, rilevante per la decisione. Tale incertezza sussiste in quanto l’esistenza del fatto è controversa fra le parti, e comunque in quanto un fatto può considerarsi ‘vero’ in giudizio solo in quanto l’enunciato che lo riguarda sia sorretto da prove che lo confermano. Ogni enunciato di fatto è dunque per definizione incerto sino a che una prova non ne stabilisca la verità o la falsità”.

⁽⁹⁶⁾ M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Tratt. Cicu e Messineo*, Milano, 1992, 81. G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*,

Da tanto consegue che la valutazione della prova può qualificarsi come un'inferenza probabilistica su un assunto di fatto.

4.2. – *La valutazione della prova libera nel processo tributario successivamente alla novella di cui alla l. n. 130 del 2022*

Delimitati come sopra i confini dei criteri di valutazione della prova nel processo civile, si deve rilevare che nel processo tributario, a mezzo della novella in esame, sono introdotti dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica, alla base del convincimento del giudice, connotati da una peculiare specialità⁽⁹⁷⁾.

Difatti, la dizione “*il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*”, non può che essere interpretata come regola di valutazione delle prove che si impone, in termini di specialità, sulle norme di cui all'art. 116 c.p.c., pur richiamate nel processo tributario dall'art. 1, ultimo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992⁽⁹⁸⁾.

Si tratta, è bene evidenziarlo nuovamente, di un'operazione logica che non riguarda l'onere della prova, bensì esclusivamente la valutazione della prova ovvero il ragionamento del giudice che “trae” la presunzione, il quale non mira a ripartire l'onere della prova ma ha ad oggetto la formazione e la sussistenza della prova⁽⁹⁹⁾.

Torino, 2008, 730: “*il giudizio di fatto formulato dall'Amministrazione finanziaria come da qualsiasi altro ente impositore si colloca sullo stesso piano dello (e non è, di conseguenza, qualitativamente diverso dallo) accertamento fattuale compiuto dal giudice, costituendo l'uno e l'altro delle variazioni di grado su una scala sostanzialmente omogenea, quella del probabilismo logico. La natura pubblica del soggetto che ricostruisce gli accadimenti del passato non implica alcuna deviazione rispetto all'oggettiva natura empirica della quaestio facti*”.

⁽⁹⁷⁾ Rimarca la specialità della valutazione della prova nel processo tributario L. Tosi, *L'onere della prova nel diritto tributario*, in F. Anelli – A. Briguglio – A. Chizzini – M. De Poli – E. Gragnoli – M. Orlandi, L. Tosi (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1196.

⁽⁹⁸⁾ Sul tema si rinvia a D. Corrado, *Art. 1 (commento)*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2023, 5.

⁽⁹⁹⁾ In tal senso si veda S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 83. In senso conforme A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 262. Egualmente in senso conforme S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV.,

In termini di prima valutazione del contenuto della disciplina enunciata dalla novella, sembra potersi rilevare che il legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità sulla conformazione del processo, ha inteso introdurre, nel processo tributario, delle norme positive sulla valutazione della prova⁽¹⁰⁰⁾: dette regole, pertanto, incidono sui canoni di formazione dell'inferenza probabilistica, in termini di certezza logica, che il legislatore intende porre a fondamento della *proof*, disciplinando una predeterminazione dei criteri di vaglio della prova espressamente diretti a dirigere, in positivo⁽¹⁰¹⁾, l'azione del giudice nell'attribuire rilevanza al mezzo di prova e, pertanto, indirizzando, in forza di regole cogenti, il libero convincimento.

La *ratio* dell'introduzione di regole, intese a dirigere il libero convincimento, è da rinvenirsi, ad una prima battuta, nella sfiducia del Legislatore rispetto il libero convincimento nella valutazione della prova che, in mancanza di regole generali ed astratte, lascia spazio ad un eccesso di discrezionalità in un ambito in cui “*non è consigliabile creare sfere di autonomia dispositiva*”⁽¹⁰²⁾. Tuttavia, valutando la complessiva natura garantista delle modifiche introdotte dalla l. n. 130 del 2022, si può assumere che, a fondamento della novella in esame, il legislatore si sia prefissato il raggiungimento di più elevati livelli di tutela del contribuente in ordine alla

Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario, Bari, 2023, 103.

⁽¹⁰⁰⁾ R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 292: “*le norme positive sulla valutazione della prova non sono indispensabili ma nulla impedisce al Legislatore di introdurre, condizionando in vario modo il libero convincimento del giudice. La norma positiva può incidere in vari modi sull'attendibilità attribuibile ad una certa argomentazione secondo i consueti criteri empirici, ma occorre tenere presente che essa si innesta su meccanismi in grado di funzionare autonomamente, e conformemente ai quali dovrà essere, nel dubbio, interpretata*”.

⁽¹⁰¹⁾ Attribuisce, al contrario, all'attività di regolamentazione della prova un carattere prevalentemente negativo G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730, ove sostiene che “*la regolamentazione legale della prova e, più in generale, la regolamentazione dell'attività strumentale alla formulazione del giudizio di fatto è in parte qua una regolamentazione in negativo piuttosto che in positivo, nel senso che la legge può limitarsi ad intervenire per escludere una certa tipologia di prova o per escludere che il giudice possa valutarla secondo il proprio prudente apprezzamento*”.

⁽¹⁰²⁾ La stigmatizzazione della discrezionalità in tema di valutazione delle prove si rinviene nella giurisprudenza Corte cost., n. 50 del 26 giugno 1965, si è sostenuto: “*In via generale, la prova legale vuole creare stabilità e sicurezza alle relazioni giuridiche; ma nella materia fiscale vuole anche proteggere l'interesse generale alla riscossione dei tributi contro ogni tentativo di evasione, ed evitare la libera scelta dei mezzi di prova o la discrezionale valutazione dei loro risultati in un campo in cui non è consigliabile creare sfere di autonomia dispositiva*”.

formazione del convincimento del giudice relativamente alla valutazione della prova, alla motivazione del detto convincimento ed alla verificabilità della formazione dell'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale sottesa al convincimento derivante dalla valutazione della prova.

Difatti, procedendo dalla premessa per cui il giudizio di fatto è un'operazione mentale che potrà essere valutata nella sua propria modalità di costruzione, si è già affermato che le regole di costruzione della descritta operazione mentale sono rappresentate dal probabilismo logico e, per l'effetto, le regole di probabilismo logico applicate al giudizio di fatto coincidono con le regole di valutazione della prova, intesa questa come *proof*.

Da tanto consegue che le regole di probabilismo logico applicate ad un giudizio di fatto possono essere modulate su una forchetta in relazione alla quale il passaggio dal limite basso al limite alto della stessa si muove sul rafforzamento dell'inferenza probabilistica in termini di certezza logica.

In tale direzione, il legislatore della riforma è intervenuto sulla materia della valutazione della prova da parte del giudice tributario, introducendo una predeterminazione normativa dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica sottesa al convincimento sulla valutazione della prova. Tale predeterminazione normativa è diretta a spostare la forchetta del probabilismo logico al limite alto della stessa, muovendosi sul rafforzamento dell'inferenza probabilistica in termini di certezza logica. La detta predeterminazione normativa, non risultando impedita da alcun limite costituzionale (ed anzi dando attuazione all'art. 101 Cost.), è diretta ad introdurre norme positive sulla valutazione della prova⁽¹⁰³⁾: dette regole, pertanto, incidono sull'inferenza probabilistica, in termini di certezza logica, che il Legislatore intende porre a fondamento della *proof*.

Conseguentemente, dalla disamina testuale della novella, che dispone come *"il giudice ... annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa im-*

⁽¹⁰³⁾ R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 292: *"le norme positive sulla valutazione della prova non sono indispensabili ma nulla impedisce al Legislatore di introdurre, condizionando in vario modo il libero convincimento del giudice. La norma positiva può incidere in vari modi sull'attendibilità attribuibile ad una certa argomentazione secondo i consueti criteri empirici, ma occorre tenere presente che essa si innesta su meccanismi in grado di funzionare autonomamente, e conformemente ai quali dovrà essere, nel dubbio, interpretata"*.

sitiva e l'irrogazione delle sanzioni", si può ritrarre che il legislatore della novella ha inteso lasciare intatta l'estensione e la rilevanza delle prove libere⁽¹⁰⁴⁾: di tanto si ritrae conferma dalla struttura della norma che, procedendo a dettare criteri di valutazione della prova da declinarsi "*comunque in coerenza con la normativa sostanziale*", lascia intatta la congerie di prove legali⁽¹⁰⁵⁾ (principalmente le presunzioni legali relative) previste dalle norme sostanziali e permette di affermare che, risultando vincolata – dalla predeterminazione normativa dell'inferenza – la valutazione della prova legale⁽¹⁰⁶⁾, le regole enunciate dalla novella siano dirette, esclusivamente, alle prove libere.

Da tale premessa, discendono due corollari.

Il primo attiene alla permanenza, nel processo tributario, della regola di "libera valutazione" della prova da parte del giudice, da intendersi come

⁽¹⁰⁴⁾ Afferma l'ammissibilità e la rilevanza delle prove libere nel processo tributario, successivamente alla novella di cui alla l. n. 130 del 2022, Cass. civ., sez. V, ord. 13 giugno 2024, n. 16493, *retro*, 2024, 1432, con nota di A. Lovisolo, *Osservazioni sull'utilizzo delle presunzioni "non legali" nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*: "2.6. D'altro canto, la nuova formulazione legislativa, che prevede che 'L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni', non costituisce abrogazione, neppure implicita, dell'utilizzo delle presunzioni non legali in materia tributaria e, precisamente, delle presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ., ma detta al giudice tributario le regole di valutazione della prova, stabilendo che se questa, anche presuntiva, fornita dall'Amministrazione finanziaria, quando ne è onerata, è contraddittoria o insufficiente, allora il giudice deve annullare l'atto impositivo, e allo stesso modo dovrà fare quando addirittura essa manchi, come, invero superflualmente, pure prevede la disposizione in esame".

⁽¹⁰⁵⁾ Ribadiscono l'applicabilità delle prove legali nel processo tributario, sulla scorta delle previsioni di cui all'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci, F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 97 ss.; S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 113 ss.; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 62 ss.

⁽¹⁰⁶⁾ La presunzione legale relativa enuncia un'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale già predeterminata dal Legislatore e, pertanto, sottratta alla libera valutazione del giudice. La costruzione delle presunzioni legali deve fondarsi sui dati dell'esperienza comune (va, quindi, elaborata secondo criteri di normalità, razionalità e prevedibilità probabilistica) e deve avere natura relativa (deve, quindi, sempre assicurare al contribuente il diritto di difendersi provando). In generale, sul tema delle presunzioni legali, si rinvia a M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, 479. Per le presunzioni legali in ambito tributario, si richiama G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730.

rinuncia del Legislatore, al di fuori dell'ambito delle prove legali, ad una predeterminazione dell'inferenza probabilistica su un assunto fattuale ritraibile da un mezzo di prova. In tal senso, è richiamato, implicitamente, il criterio di "libera valutazione" delle prove, già enunciato dall'art. 116 c.p.c., da intendersi come conferma, anche nel processo tributario, dell'affidamento al giudice della valutazione delle prove libere, intesa come *proof* ovvero come valutazione dell'inferenza probabilistica su un assunto fattuale.

Il secondo precipitato, ritraibile sempre dal dettato testuale della novella, è la deroga, invece, al principio del "prudente apprezzamento". Difatti, pur nella conferma della regola della "libera valutazione", il legislatore ha, con tutta evidenza, inteso derogare alla norma in bianco del "prudente apprezzamento" che affida esclusivamente al giudice l'elaborazione dei canoni di coerenza logica sottesi all'inferenza probabilistica della *proof*. In tal senso, si rinviene dalla novella, nella parte in cui impone che il giudice annulli l'atto "*se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive*" della rettifica, l'enunciazione di canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica che, pur lasciando al giudice il descritto meccanismo mentale della ricostruzione del fatto sottesa al valore attribuito alla prova, intendono oggettivizzare le regole di coerenza logica sottese alla valutazione della stessa. In altre parole, si può ritenere che il Legislatore abbia inteso sottrarre alla soggettività del giudice, sulla scorta di canoni predeterminati e verificabili, il "prudente apprezzamento" che non è più caratterizzato dall'aggettivo "suo" riferito al giudice ma appartiene ad un vaglio esteso ad una percezione oggettiva e diffusa, parametrata all'inferenza probabilistica ritratta dalla materia nel rinvio alla "coerenza con la normativa sostanziale".

In tal senso, si può rilevare che il Legislatore della riforma non si sia limitato a richiamare le previsioni di cui all'art. 116 c.p.c.⁽¹⁰⁷⁾ ma abbia

(107) Per l'affermazione, in senso contrario, della mera riproposizione, da parte della novella, delle previsioni di cui all'art. 116 c.p.c., S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 97 ss.; S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 113 ss.; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 62 ss.; V. Ficari, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 611. In senso contrario, per F. Tundo, *La tela di*

inciso non già sulla libertà della valutazione delle prove da parte del giudice ma sulla nozione di “prudenza”⁽¹⁰⁸⁾ che è stata sostituita da canoni specifici, intesi a rafforzare la coerenza logica dell’inferenza probabilistica sull’assunto fattuale. Sulla scorta di tale premessa, non può che concludersi con l’affermazione della natura speciale dell’art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 e sulla deroga, in conseguenza della menzionata specialità, della menzionata norma alle previsioni dell’art. 116 c.p.c. che, pertanto, non risultano applicabili in quanto, in forza della novella, si rinviene una completa regolamentazione della valutazione della prova all’interno delle norme che regolano il processo tributario, determinando l’inapplicabilità del rinvio alle norme codicistiche secondo le previsioni di cui all’art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992⁽¹⁰⁹⁾.

Individuata, in tal senso, la portata della novella come predeterminazione, per il processo tributario, dei canoni di formazione dell’inferenza probabilistica nella valutazione delle prove libere, risulta necessario procedere ad una disamina dei menzionati criteri di coerenza logica.

In via di primo avvicinamento, si può assumere che la scelta di derogare al “prudente apprezzamento” del giudice e di enunciare i canoni positivi della formazione dell’inferenza sulla prova libera, risponde ad esigenze garantistiche verso il contribuente, in quanto è un’operazione intesa ad escludere l’applicabilità, secondo valutazioni improntate alla soggettività e, dunque, poco riscontrabili, di canoni di valutazione laschi, poco conformati alle regole probabilistiche della materia e, in quanto tali, non verificabili. Pertanto, si è già affermato che la predeterminazione normativa dei canoni di coerenza logica dell’inferenza è diretta a spostare la forchetta del probabilismo logico al limite alto della stessa, muovendosi sul rafforzamento dell’inferenza probabilistica in termini di maggiore certezza logica⁽¹¹⁰⁾. In tal senso, la predeterminazione normativa della valutazione dell’inferenza è diretta a spostare il criterio di vaglio dell’assunto

Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima), in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023, invece, “sembra che il comma 5-bis intervenga sostituendo una ‘valutazione rigorosa’ al ‘prudente apprezzamento’ di cui all’art. 116 c.p.c.; ‘rigorosa’ richiedendo la norma, nella parte in cui fa riferimento a prove ‘circostanziate e puntuali’, un alto livello dimostrativo del corredo probatorio, esente da contraddizioni ed elementi meramente soggettivi”.

⁽¹⁰⁸⁾ Per una disamina della nozione di prudente apprezzamento nel processo civile si rinvia a S. Patti, *Le prove. Parte generale*, Milano, 2010, 221.

⁽¹⁰⁹⁾ Sul legame tra la giustizia civile e la giustizia tributaria si richiama A. Giovannini, *Per principi*, Torino, 2022, 101.

⁽¹¹⁰⁾ A. Giovannini, *L’onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 269: “la prova del fatto posto a fondamento del diritto

fattuale su un canone, sempre modulato sui criteri del probabilismo logico, che non si limiti a vagliare la probabile verificabilità dell'evento ma che accerti, secondo i criteri del giudizio controfattuale⁽¹¹¹⁾, l'inesistenza di ipotesi probabilistiche di senso contrario: ove tali ipotesi sussistano, il vaglio probabilistico della prova deve cedere ad una valutazione garantista in favore del contribuente. Difatti, come già sopra analizzato, la regola probatoria nel giudizio civile non può essere considerata quella dell'alto grado di probabilità logica e di credenza razionale, bensì quella del "più probabile che non". Il nesso di causalità, dunque, in ambito civilistico, consiste nella relazione probabilistica concreta tra comportamento ed evento dannoso, secondo il criterio, ispirato alla regola della normalità causale, del "*più probabile che non*". Al contrario, non può ritrovarsi alcun richiamo alla menzionata regola probabilistica nella disposizione che prevede l'obbligo dell'annullamento dell'atto "*se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive*". La concreta conformazione, dunque, dei canoni di valutazione della prova introdotti dalla novella, nell'enunciazione dei canoni della puntualità, obiettività e non contraddittorietà, porta a sostenere che l'apprezzamento dell'inferenza abbandoni il criterio del "*più probabile che non*", per attestarsi su un criterio di vaglio della prova basato sul più alto grado di probabilità logica e di credenza razionale che non può ritenersi inverato qualora sussista un'ipotesi di senso contrario egualmente dotata di probabilità logica⁽¹¹²⁾. È stata richiamata la formula, di origine penalistica, della valutazione della

si può considerare decisiva solo se supera una soglia molto alta di attendibilità ricostruttiva, che non deve lasciare margini apprezzabili di dubbio".

⁽¹¹¹⁾ Il giudizio di accertamento del nesso causale, il c.d. "giudizio controfattuale" o "giudizio contro i fatti" attiene alla valutazione della prova nel giudizio penale e si atteggia in maniera diversa a seconda che la condotta sia di tipo commissivo ovvero omissivo. Nel primo caso si tratta di verificare l'incidenza causale dell'azione sull'evento; nel secondo caso, invece, occorre effettuare un giudizio prognostico sull'idoneità del comportamento doveroso omissivo di evitare l'evento, sulla base di un giudizio di credibilità logica, oltre che di probabilità statistica.

⁽¹¹²⁾ In senso conforme si veda A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 269: "*Per andare dritti al nocciolo delle questioni, credo che la dimostrazione 'circostanziata e puntuale' esiga che il fatto ignorato sia ricostruito alla stregua di conseguenza univoca del fatto noto; che il fatto noto sia certo, reale, specifico, determinato oggettivamente e soggettivamente, e adeguato a sorreggere l'inferenza; che gli elementi indiziari non si contraddicano o si elidano vicendevolmente, dovendo tutti concorrere a favore di una sola ricostruzione possibile*".

prova “al di là di ogni ragionevole dubbio” ⁽¹¹³⁾. Ulteriormente, la migliore dottrina ha rilevato che lo standard probatorio oggi richiesto per ritenere il fatto provato è prossimo al modello penale, essendosi ivi sostituita la regola del “più probabile che non” di matrice civilistica, con la “*clear and convincing evidence*” di derivazione penale, stante l’identità di espressioni utilizzate nel comma 5-*bis* cit. e quelle contenute nell’art. 530, comma 2, c.p.p. ⁽¹¹⁴⁾

In tal senso, si può rilevare che, con la riforma di cui alla l. n. 130 del 2022 è stato introdotto un criterio di valutazione delle prove, nel processo tributario, retto dal principio “*in dubio pro adsiduo*” ⁽¹¹⁵⁾.

⁽¹¹³⁾ A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 268: “Queste parole, se non si vogliono considerare come scritte sull’acqua o ridurle ad un esangue esercizio di retorica legislativa, possono assumere un solo significato: quello di legittimare sentenze d’accertamento positive quando il corredo degli elementi di prova consente al giudice di formarsi il convincimento della fondatezza del credito ‘al di là di ogni ragionevole dubbio’. Sicché il giudice dovrà dichiararne l’infondatezza quando manca, è insufficiente o contraddittoria la prova che il fatto costitutivo sussiste”.

Ulteriormente, Id., *L'onere della prova nell'accertamento analitico-presuntivo*, in F. Anelli – A. Briguglio – A. Chizzini – M. De Poli – E. Gragnoli – M. Orlandi – L. Tosi (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1218.

In senso contrario si veda S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 99. L’argomentazione principale, portata a sostegno dell’inapplicabilità della regola di valutazione della prova “al di là di ogni ragionevole dubbio”, risiede nella presenza, nell’ordinamento tributario, delle presunzioni cd. “supersemplici” che introducono uno standard probatorio più basso. Sul tema, tuttavia, appare necessario rilevare che non può trarsi un criterio di valutazione della regola sulla scorta dell’eccezione ove appare evidente che le presunzioni c.d. “supersemplici” rappresentano un’eccezione alla regola ordinaria di valutazione delle prove nel processo tributario.

⁽¹¹⁴⁾ Rimarca l’avvicinamento delle regole di valutazione della prova nel processo tributario al processo penale L. Tosi, *L'onere della prova nel diritto tributario*, in F. Anelli – A. Briguglio – A. Chizzini – M. De Poli – E. Gragnoli – M. Orlandi – L. Tosi (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1200: “*Senonché, a parere di chi scrive, più che rappresentare la cristallizzazione dello status quo, la novella normativa sembra confermare e rafforzare quello che sembra un percorso – coerente con la sostituzione delle Commissioni Tributarie con Corti di giustizia tributarie e con l’esigenza di garantire un giusto processo tributario – di avvicinamento della materia tributaria alla materia penale per quel che riguarda il riparto degli oneri probatori*”.

L’accostamento al diritto penale è condiviso anche da A. Viotto, *Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 339.

⁽¹¹⁵⁾ L’*adsiduus* era il cittadino romano iscritto in una delle 5 classi in opposizione ai proletari, che erano quei cittadini che non possedevano almeno 2 iugeri oppure 11.000 assi, e, pertanto, chiamato a contribuire all’Erario. Il criterio di valutazione delle prove fondato su un evidente *favor* nei confronti del contribuente, riecheggia l’omologo criterio di valutazione delle prove già esistente in ambito processual-penalistico. Sul tema, sia permesso

Accertata la portata della novella come predeterminazione, per il processo tributario, dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica nella valutazione delle prove libere, risulta necessario porre al vaglio di tenuta costituzionale gli effetti della novella che, come sopra enunciati, derogando al principio del "prudente apprezzamento" portano ad una predeterminazione dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica per l'accertamento di fatto nonché portano, nella formulazione dei detti canoni, ad una modifica dei criteri di inferenza probabilistica verso il più alto grado di probabilità logica. Sul punto, premesso che il legislatore gode della più ampia discrezionalità nel dettare le norme processuali, col solo limite rappresentato dal principio di ragionevolezza⁽¹¹⁶⁾, la prima problematica può essere inquadrata nelle previsioni di cui all'art. 101 Cost., per cui, risultando la predeterminazione dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica previsti per legge, non si rileva alcun *vulnus* ai principi costituzionali, anche guardando all'autonomia ed all'indipendenza della magistratura. Al contrario, assumere che il Legislatore possa introdurre norme positive sulla valutazione della prova⁽¹¹⁷⁾ trova fondamento in una migliore attuazione dell'art. 24 Cost., sulla possibilità di difendersi provando, e dell'art. 111 Cost., sul principio di parità delle armi, in quanto la deroga al principio del prudente apprezzamento ed alla soggettività della costruzione dell'inferenza probabilistica attua il principio di certezza del diritto nei rapporti processuali. Pertanto, ammessa la piena legittimità costituzionale della predeterminazione dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica, rimane da vagliarne la legittimità sulla scorta del principio di ragionevolezza, assunta la declinazione dei canoni introdotti dalla novella nella direzione della conformazione dell'inferenza probabilistica verso il più alto grado di probabilità logica. La regola di valutazione delle prove, per come sopra definita "*in dubio pro adsiduo*", si presenta del tutto informata all'attuazione del diritto inviolabile alla giusta imposta.

rinvia a V. De Bonis, *Il nuovo processo tributario. Aggiornato alla L. 130/2022 ed al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023, 499; V. De Bonis, "La valutazione delle prove da parte del giudice tributario e l'introduzione della regola '*in dubio pro adsiduo*': le ricadute in tema di accertamenti sulla distribuzione di utili da società a ristretta base partecipativa", in *Boll. trib.*, 2023, 1285; V. De Bonis, *La valutazione delle prove da parte del giudice tributario: dal "più probabile che non" alla "clear and convincing evidence"*. Ricadute in tema di rettifiche da ristretta base partecipativa", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2025, 132.

⁽¹¹⁶⁾ Sul tema si richiamano Corte cost., n. 295 del 1995; n. 65 del 1996; n. 94 del 1996, nonché ord. n. 7 del 1997, tutte in *www.cortecostituzionale.it*.

⁽¹¹⁷⁾ In senso positivo alla possibilità di introdurre norme positive sulla valutazione della prova si esprime R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 292.

Difatti, la posizione della persona, nella cornice costituzionale, con l'insieme delle prerogative di libertà e delle correlate garanzie costituzionali, è preminente e sovraordinata rispetto allo Stato apparato⁽¹¹⁸⁾, anche in relazione all'esercizio delle funzioni che sottendono al funzionamento del meccanismo Statale⁽¹¹⁹⁾: tale posizionamento dell'individuo-persona, all'interno della cornice costituzionale, lo si è definito come *status libertatis*⁽¹²⁰⁾. Il sopra definito *status libertatis* fonda, in ambito tributario, il criterio di risoluzione di conflitti tra diritto della persona al giusto riparto e dovere a concorrere al riparto che si conclude nell'affermazione della giustizia tributaria⁽¹²¹⁾. Il rispetto della giustizia tributaria, nell'attuazione giurisdizionale del tributo, è garantito dai presidi costituzionali degli artt. 23 e 53 nonché dalla tutela delle libertà che connotano il principio perso-

⁽¹¹⁸⁾ Con il termine Stato "apparato", o anche Stato "persona" si intende l'insieme dei governanti, ossia di organi ed enti cui è attribuito il potere di approvare ed applicare le norme attraverso cui lo Stato esprime la propria supremazia e persegue le proprie finalità. Per Stato "comunità" si definisce la c.d. "società civile", ossia l'insieme dei governati, cittadini e non cittadini, sottoposti all'Autorità dello Stato "apparato" e descrive quel processo di continua integrazione della sfera dell'autorità con quella della libertà. Su questi temi si rinvia a T. Martines, *Diritto Costituzionale*, Milano, 2022.

⁽¹¹⁹⁾ In senso conforme A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 265, a cui si rinvia per gli ampi riferimenti bibliografici sul principio personalistico posto alla base della Carta Costituzionale.

⁽¹²⁰⁾ La dottrina dei diritti dell'uomo presuppone una concezione personalistica della società e dello Stato e fonda sull'affermazione per cui prima viene l'individuo, che ha valore assoluto, e poi viene lo Stato. In tal senso, si perviene alla affermazione per cui lo Stato è funzionale all'individuo e non viceversa. Per tale ricostruzione si rinvia a N. Bobbio, *Teoria generale della politica*, Torino, 1999, 437. In tal senso, la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino, all'art. 2, precisava che la tutela dei diritti naturali ed imprescrittibili dell'uomo è "lo scopo di ogni associazione politica". Il principio personalistico, infatti, come si è efficacemente scritto, si distende sopra tutti gli altri per la sua "eccedenza assiologia", imponendosi sulla legge: in tal senso, A. Ruggeri, *Il principio personalista e le sue proiezioni*, in *Federalismi*, 17, 2013. In tal senso, i diritti fondamentali preesistono (e sono sovraordinati) allo Stato ed alla legge: in tale senso, l'art. 2 della Costituzione precisa che la Repubblica "riconosce" e garantisce i diritti inviolabili della persona, che, pertanto, ad essa preesistono. La legittimazione dei poteri dello Stato, perciò, sta nell'essere portatori di forze orientate a dare sbocco, a rendere concreta la dimensione politica dei diritti appartenenti ab origine ai loro titolari.

⁽¹²¹⁾ Sul tema si rinvia a G. Falsitta, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. Perrone – C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 100: "L'idea della giustizia tributaria è di vastissima latitudine. Essa ingloba il processo tributario ma non si esaurisce in esso; si impone al legislatore ordinario quando procede a formare o a modificare la sistematica disciplina (che è di diritto sostanziale) delle imposte e delle agevolazioni e/o esclusioni; si impone all'Amministrazione Finanziaria. Il regolamento costituzionale della giustizia tributaria intesa in modo così lato è racchiuso negli enunciati degli artt. 2, 3, 53 Cost.". Ugualmente si veda anche Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 75.

nalistico nella Carta Costituzionale nonché dei diritti inviolabili richiamati dall'art. 2⁽¹²²⁾: pertanto, il diritto alla giusta imposta rientra a pieno titolo tra i diritti inviolabili dell'art. 2 Cost.⁽¹²³⁾. Segnatamente, l'esercizio della funzione impositiva, anche in sede giurisdizionale, non può mai considerarsi prevalente rispetto alla tutela delle libertà fondamentali della persona ed al diritto inviolabile al giusto riparto ed alla giusta imposta ed, al contrario, assume una posizione recessiva in quanto esprime l'esito della dialettica tra interesse pubblico e diritti fondamentali, ove il primo deve sempre recedere rispetto ai secondi⁽¹²⁴⁾. In tal senso, difatti, si può assu-

⁽¹²²⁾ G. Falsitta, *Art. 2 Cost. (commento)*, in G. Falsitta (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 4: "L'art. 2 richiama la similitudine della medaglia. Al pari della medaglia, anche l'art. 2 ha il suo retto e il suo verso. Inizia riconoscendo i diritti inviolabili dell'uomo e conclude proclamandone i doveri inderogabili".

⁽¹²³⁾ G. Falsitta, *Art. 2 Cost. (commento)*, in G. Falsitta (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 5: "Il diritto del contribuente alla giusta imposta è, in conclusione, quale che sia l'aggettivo più adeguato a designarlo, il diritto al rispetto della disciplina costituzionale del fenomeno fiscale consistente nell'insieme dei principi di giusta imposta individuati sinteticamente negli artt. 2, 3, 53 Cost. e in tutti i numerosi articoli della Carta in cui tali principi trovano sviluppo, attuazione e completamento". Ulteriormente, si veda G. Falsitta, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. Perrone – C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, 2006, 106: "Questi diritti pubblici soggettivi del Romano sono i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia come membro delle 'formazioni sociali dove si svolge la sua personalità' (Stato, regioni, città, ecc.). Il diritto alla giustizia contributiva e al corretto riparto è uno di essi". Necessario dare conto del concetto di "giustizia nell'imposizione", assunto come non equivalente alla "giusta imposta" o alla "giusta imposizione" perché comprensivo delle scelte legislative dei presupposti dei tributi, delle regole di determinazione della base imponibile, delle aliquote e delle esenzioni, nonché di "segmenti" del procedimento amministrativo e di profili della tutela giurisdizionale dei diritti che si connettono alla ricerca della "effettiva" capacità contributiva da sottoporre a tassazione. Per tale concettualità si richiama A. Giovannini, *Per principi*, Torino, 2022, 16. In tal senso, l'Autore assume che "la 'giustizia nell'imposizione' rientri fra i diritti fondamentali e, pertanto, sia ricompresa nell'art. 2 Cost.". Ulteriormente, declina, tra i diritti inviolabili della persona, il diritto ad una posizione di prevalenza della persona rispetto al potere coercitivo, definendolo come "presunzione di onestà", A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 263: "è nella sfera delle garanzie della persona umana che entra in gioco, primeggiando, la presunzione di onestà".

⁽¹²⁴⁾ F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in C. Berliri – L. Perrone (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 40: "nessun interesse collettivo può sovrapporre i diritti della persona; la cultura della solidarietà ma partendo dal primato della persona". Sulla primazia dei diritti pubblici soggettivi nello Stato di diritto si richiama N. Bobbio, *L'età dei diritti*, Torino, 1990, 61: "La svolta di cui ho parlato e che sta a fondamento del riconoscimento dei diritti dell'uomo avviene quando questo si allarga dalla sfera dei rapporti economici interpersonali ai rapporti di potere fra principe e sudditi, e nascono i cosiddetti diritti pubblici soggettivi, che caratterizzano lo stato di diritto. È con la nascita dello stato di diritto che avviene il passaggio finale dal punto di vista del principe a quello dei

mere che la nozione di “interesse fiscale” ⁽¹²⁵⁾ non possa mai sostenere, in quest’ambito, la compressione dei diritti fondamentali ⁽¹²⁶⁾. In tal senso, le regole di valutazione della prova, fondate su canoni tendenti al più alto probabilismo logico, in ambito giurisdizionale tributario, attuano una misura di regolamentazione del conflitto tra contribuente e Stato sulla legittimità e sulla determinazione del prelievo e, conseguentemente, misurano l’esercizio della funzione impositiva nel rispetto delle libertà fondamentali della persona e dei diritti inviolabili al giusto riparto ed alla giusta imposta ⁽¹²⁷⁾. In tal senso, il fondamento del tributo non è rinvenibile nel potere autoritario ed assoluto dello Stato-apparato ed, al contrario, fonda la propria legittimazione nel rispetto della validazione giudiziale della pretesa. Pertanto, come già sopra analizzato, l’Amministrazione finanziaria deve sempre provare il fondamento della rettifica ⁽¹²⁸⁾ in quanto, unicamente all’esito della validazione giudiziale della stessa, è ammissibile la compressione delle libertà fondamentali della persona nel rispetto del diritto inviolabile alla giusta imposta ⁽¹²⁹⁾: logico precipitato di tale assunto è che la

cittadini. Nello stato dispotico i singoli individui hanno solo doveri e non diritti. Nello stato assoluto gli individui vantano nei riguardi del sovrano diritti privati. Nello stato di diritto l’individuo ha verso lo stato non solo diritti privati ma anche diritti pubblici. Lo stato di diritto è lo stato dei cittadini”.

⁽¹²⁵⁾ Per una dettagliata disamina del concetto di interesse fiscale si rinvia a P. Boria, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002.

⁽¹²⁶⁾ A. Giovannini, *Note controvento su interesse fiscale e “giustizia nell’imposizione” come diritto fondamentale (muovendo dall’intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 257: “Nello stato costituzionale l’interesse fiscale inteso alla stregua di elemento giustificativo e finalistico del potere non soltanto non è un principio, non soltanto non è un prius rispetto ai diritti, ma neppure è configurabile in termini giuridici”.

⁽¹²⁷⁾ Si è sostenuto che il potere è elemento servente dei diritti e strumentale all’esercizio delle funzioni: in tal senso N. Matteucci – N. Bobbio, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, Brescia, 2021, 149. Conseguentemente, la funzione impositiva, nell’attuazione del tributo, deve rispettare il diritto fondamentale alla giusta imposta e le libertà fondamentali della persona, sopportando la dimostrazione della fondatezza del tributo ed accollandosi l’onere del fallimento nella detta dimostrazione.

⁽¹²⁸⁾ Elabora la descritta ricostruzione della prova in sede procedimentale E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, 19: “Per ciò, che la Pubblica amministrazione sia anche organo di giustizia, è, se possibile, più vero per la giustizia tributaria, la quale presenta un problema più grave che non sia il problema della giustizia negli altri rami dell’Amministrazione. Dove l’atto amministrativo è ingiusto, l’atto di imposizione tributaria è due volte ingiusto; in sé e in raffronto con la serie degli atti che hanno risolto, in rapporto ad altri obbligati, consimili situazioni d’imposizione tributaria”.

⁽¹²⁹⁾ L’obbligo dell’Amministrazione Finanziaria di provare la sussistenza fattuale della fattispecie impositiva, peraltro, deve essere individuato, temporalmente, già in fase procedimentale, rappresentandone l’onere della prova in sede processuale un naturale precipitato. G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730: “In uno stato di diritto l’attribuzione ad una p.a. di poteri autoritativi non può essere disgiunta dal

modulazione dei canoni di costruzione dell'inferenza verso il più alto grado di probabilismo logico, informa il processo al diritto alla giusta imposta. Difatti, come ribadito dalla dottrina processual-civilistica, la disposizione delle regole della fase istruttoria finisce in realtà per disporre – sia pure in via indiretta e mediata – delle sorti del diritto posto ad oggetto della controversia⁽¹³⁰⁾. Conseguentemente, spostando i canoni di costruzione dell'inferenza verso modelli di probabilismo logico attenuato, si perverrebbe a disporre del tributo, in via sostanziale, violando le previsioni di cui agli artt. 23 e 53 Cost.⁽¹³¹⁾, nonché si perverrebbe a violare le libertà fondamentali dell'individuo-persona ed il diritto inviolabile alla giusta imposta, violando l'art. 2 Cost.: in tal senso, difatti, una modulazione dei canoni di costruzione dell'inferenza su modelli di probabilismo logico attenuato sarebbe idonea ad incidere, irragionevolmente, sul vaglio giudiziale⁽¹³²⁾, ledendo lo *status libertatis*, in quanto comporterebbe la definitiva compressione delle libertà fondamentali a fronte di una prova non caratterizzata da un grado di certezza; *a contrariis*, la modulazione della valutazione della prova su canoni di certezza risponde ad una corretta declinazione del diritto alla giusta imposta in quanto determina la compressione delle libertà fondamentali a fronte della dimostrazione della sussistenza del presupposto del tributo “al di là di ogni ragionevole dubbio”.

Sulla base di tale premessa, si può procedere alla disamina dei canoni di formazione dell'inferenza introdotti dalla novella. La disamina della modulazione dei criteri di valutazione delle prove, difatti, impone al giudice di adottare il vaglio delle prove a valle della regola di giudizio fondata

porre a carico della stessa Amministrazione il dovere di accertare i fatti costitutivi della pretesa vantata per mezzo del provvedimento. Tale dovere, a sua volta, si traduce in quello di svolgere un'istruttoria adeguata alle caratteristiche del caso concreto e di acquisire le prove che dimostrino la rispondenza al vero degli enunciati fattuali in cui quella pretesa si articola”.

⁽¹³⁰⁾ M. Taruffo, *Onere della prova (voce)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., XIII, Torino, 1996, 66 ss.

⁽¹³¹⁾ Sul collegamento tra fase istruttoria del processo tributario ed attuazione del principio di capacità contributiva si veda A. Giovannini, *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 410: “*l'inesistenza del fatto materiale accertata con un procedimento istruttorio e dibattimentale e con un corredo di mezzi probatori in grado di garantire la migliore verifica possibile della corrispondenza del fatto processuale alla sua storicità, elide di per sé il fondamento del dovere contributivo*”.

⁽¹³²⁾ Sottolinea il ruolo riequilibratore del processo tributario rispetto alla naturale non parità delle posizioni soggettive tra contribuente ed ufficio, G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 544: “*l'ufficio in quanto titolare del potere tributario è nelle condizioni di farsi giustizia da solo e di soddisfare unilateralmente, senza la cooperazione del privato, la sua pretesa; il privato, a sua volta, non ha altra via di sottrarsi alla 'aggressione' dell'Ufficio che quella di adire le Commissioni tributarie*”.

sul riparto dell'onere della prova e di applicare un metodo di valutazione che esponga un *iter* logico-giuridico di disamina della: Oggettività; Puntualità; Non contraddittorietà.

In tal senso, il criterio di valutazione delle prove si pone in una fase logicamente e giuridicamente successiva alla ammissione ed alla formazione della prova ed è intesa a rendere oggetto di disamina l'idoneità della prova al fine di assumere inverato il giudizio di fatto alla base della pretesa avanzata dall'Amministrazione Finanziaria.

Il canone di "oggettività" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione della materialità dell'inferenza: in tal senso, l'oggettività esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta di un apparato di evidenze atte a dimostrare, secondo indici di certezza, il fatto noto da cui muove l'inferenza. Conseguentemente, la materialità dell'inferenza, secondo il vaglio della oggettività, esprime la necessità che l'operazione mentale di validazione dell'inferenza probabilistica muova dall'acquisizione di fatti noti ed elementi che non siano suscettibili di contestazione.

Il canone di "puntualità" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione del nesso di correlazione con il fatto storico secondo criteri di razionalità e di maggior certezza logica: in tal senso, la puntualità esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta della dimostrazione del nesso di causalità con il fatto storico attraverso l'utilizzo di criteri inferenziali di carattere razionale e fondati sul più alto grado di probabilismo logico ritraibile dall'esperienza e dalla tecnica, per come riferibile alla materia in esame.

Il canone di "non contraddittorietà" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione del nesso di correlazione con il fatto storico secondo criteri di completezza: in tal senso la non contraddittorietà esprime la completezza dell'inferenza logica nell'esclusione di ipotesi alternative alla ricostruzione in esame: ove il nesso di causalità posto a fondamento dell'inferenza non sia univoco, apre alla sussistenza di ipotesi ricostruttive alternative che rendono l'inferenza non certa.

Tutti i canoni sopra meglio delineati debbono essere declinati in forza della "coerenza con la normativa sostanziale". In tal senso la "coerenza con la normativa sostanziale" è da ricondurre alla delimitazione dei canoni nella prova negli elementi costitutivi della fattispecie imponibile⁽¹³³⁾. Per-

⁽¹³³⁾ A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 273: "Sfondando il ragionamento, ciò significa che il giudice – e prima l'Amministrazione – non può radicare la decisione su prove che finiscono per

tanto, la fattispecie imponibile rappresenta la stella polare della concreta attuazione dei canoni dell'oggettività, della puntualità e della non contraddittorietà.

I descritti criteri di valutazione delle prove appaiono idonei a dirigere le decisioni dei giudici tributari verso la vera e più profonda natura dei principi che conformano l'ordinamento tributario, escludendosi l'attribuzione di valenza di prova a ragionamenti presuntivi o ad elementi documentali che non possono essere letti in coerenza (e, dunque, manchino di oggettività, puntualità e non contraddittorietà) con l'ordinamento tributario.

5. – *La giurisprudenza di legittimità e la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992: le fallacie argomentative dell'argumentum ad populum e del Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*

Come già visto sopra, l'orientamento introdotto dalla Suprema Corte può essere scomposto in due distinte ed autonome affermazioni.

La prima assume che l'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 “non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878)”⁽¹³⁴⁾.

modificare oppure ampliare gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva o le condizioni di imponibilità per come diversamente determinate dal diritto positivo sostanziale”.

⁽¹³⁴⁾ Cass. civ., sez. V, ord. 8 gennaio 2024, n. 534: “3.5 Peraltro, va precisato che l'art. 7, comma 5 bis, del decreto legislativo n. 546 del 1992, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130 del 2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, con la conseguenza che, come già detto da questa Corte, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che 'L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni' non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878)”.

Ripropone il medesimo dato testuale Cass. civ., sez. V, ord. 5 dicembre 2023, n. 34029: “priva di rilievo è, nella specie, la disposizione del D.Lgs. n. 546 del 2022, art. 7, nuovo comma 5-bis, aggiunto dalla L. n. 130 del 2022, art. 6, comma 1, invocata dalla controricorrente nella memoria illustrativa; occorre ribadire, infatti, che la disposizione richiamata, nel prevedere che

La seconda assume che la regola introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 non inibisce l'utilizzo delle presunzioni legali in quanto la menzionata norma *“ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come invece avviene nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio (Cass. 27/10/2022, n. 31878, che ha anche evidenziato che la previsione non pone un onere probatorio diverso rispetto ai principi già vigenti)”* ⁽¹³⁵⁾.

Partendo dall'analisi di tale seconda asserzione, la quale attiene i profili della novella intesi a disciplinare la valutazione delle prove – in relazione ai quali i limiti del presente intervento non permettono una maggiore analisi – non può non segnalarsi il recente arresto di legittimità inteso a delimitare l'efficacia temporale della novella. In particolare, sul tema degli effetti temporali della nuova disciplina, è esclusa la retroattività della stessa: richiamando l'orientamento giurisprudenziale che esclude rilevanza retroattiva alle norme di carattere sostanziale, i giudici di legittimità ricordano che devono essere considerate tali *“le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove”* ⁽¹³⁶⁾. In tal senso, è da considerarsi sostanziale la

L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni’, non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. n. 31878 del 27/10/2022)”.

⁽¹³⁵⁾ Cass. civ., sez. V, ord. 28 dicembre 2022, n. 37985: *“È appena il caso di sottolineare che non incide su tale impianto il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5-bis, introdotto con la L. n. 130 del 2022, art. 6 che ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come invece avviene nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio (Cass. 27/10/2022, n. 31878, che ha anche evidenziato che la previsione non pone un onere probatorio diverso rispetto ai principi già vigenti)”*.

⁽¹³⁶⁾ In tal senso si richiama Cass. civ., sez. V, ord. 16 giugno 2024, n. 16493: *“2.7. A quanto detto aggiungasi che tale disposizione ha chiaramente natura sostanziale posto che, in base al consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, sono tali le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le*

norma che “*non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione*” e tale è qualificato l’art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992. Partendo da tale assunto, non sembra essere più revocabile in dubbio la natura sostanziale e, conseguentemente, innovativa del quadro previgente della novella.

Da tale arresto è opportuno muovere per porre al vaglio il primo precipitato dell’orientamento in commento, ovvero la statuizione per cui l’art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 “*non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878)*”⁽¹³⁷⁾. Nell’affermazione per cui la novella, in relazione

disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (cfr. Cass., Sez. 5, sentenza n. 18912 del 17/07/2018, Rv. 649717 – 01). Ne consegue che la disposizione in esame, di natura sostanziale e senza alcuna valenza interpretativa di altre disposizioni in tema di valutazione delle risultanze probatorie, non ha efficacia retroattiva e, quindi, si applica, ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore dell’art. 6 della Legge n. 130 del 2022 che l’ha introdotta, per la quale il successivo art. 8, dettato in materia di ‘disposizioni transitorie e finali’, non prevede una diversa decorrenza”.

In senso conforme Cass. civ., sez. V, 17 luglio 2018, n. 189: “*In base all’orientamento della Corte, dal quale non si vede ragione per discostarsi, hanno natura sostanziale, e non processuale, le norme che consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda; viceversa, hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (Cass. 23/02/2007, n. 4225 ha statuito in questi termini con riferimento al principio della distribuzione dell’onere della prova ed ha, quindi, riconosciuto la natura sostanziale (e non processuale) degli artt. 2722, 2726 e 1417 c.c.; nello stesso senso, con specifico riguardo alla distinzione tra ‘norma sostanziale’ e ‘norma procedurale’, nel più ristretto ambito del contenzioso tributario, cfr. Cass. 02/04/2015, n. 6743 secondo cui la norma che opera su un piano ‘sostanziale’ e non ‘procedurale’ e che, come tale, è priva d’efficacia retroattiva, non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione)*”.

In senso ugualmente conforme si richiama Cass. civ., sez. V, 2 aprile 2015, n. 6743: “*La norma, pertanto (contrariamente a quanto talora sostenuto dall’Amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale e non ‘procedurale’, in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione: il caso in esame, cioè, è del tutto diverso da quello di interventi normativi che, ad esempio, incidano sulla disciplina dei termini del processo tributario o prolunghino i termini di accertamento o introducano nuovi parametri di settore e che, per loro natura, possono applicarsi a fattispecie processuali o sostanziali precedenti”.*

⁽¹³⁷⁾ Cass. civ., sez. V, ord. 8 gennaio 2024, n. 534: “*3.5 Peraltro, va precisato che l’art. 7, comma 5 bis, del decreto legislativo n. 546 del 1992, introdotto con l’articolo 6 della legge n. 130 del 2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l’onere probatorio gravante in giudizio sull’Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l’inversione dell’onere probatorio, con la*

all'onere della prova, confermerebbe i principi già vigenti in materia, dunque, si rinviene l'abuso delle fallacie logiche dell'*argumentum ad populum* e del *Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*.

L'abuso del *Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc* si rinviene nel richiamo ai "principi" che regolano la materia. In tal senso, si è già rilevato che l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi antecedentemente alla novella, affermava l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. al processo tributario. Ulteriormente, si è rilevato che la Dottrina prevalente assume, con l'entrata in vigore della novella, l'introduzione di una regola di giudizio caratterizzata dalla specialità per il processo tributario ed idonea ad escludere l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. Si è già rilevato che l'argomento "*Cum hoc vel post hoc, ergo propter hoc*" può essere descritto come "*i fenomeni X e Y si presentano insieme, quindi sono correlati*". L'argomento nasce da un riflesso naturale inteso a ricercare rapporti di causa effetto tra le cose. La fallacia si divide in due parti: "*Cum hoc*": quando un fenomeno si presenta insieme ad un altro. "*Post hoc*": quando un fenomeno si presenta dopo che ne è accaduto un altro. La conclusione, sia nel caso del *Cum hoc ergo propter hoc* o del *Post hoc, ergo propter hoc*, è comunque la stessa: una correlazione inesistente tra due eventi che viene presa per vera. Tale fallacia argomentativa si contrasta con la constatazione logica per cui un nesso di causalità deve essere provato, scientificamente, da un'inferenza

conseguenza che, come già detto da questa Corte, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che 'L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni' non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878)".

Ripropone il medesimo dato testuale Cass. civ., sez. V, ord. 5 dicembre 2023, n. 34029: "*priva di rilievo è, nella specie, la disposizione del D.Lgs. n. 546 del 2022, art. 7, nuovo comma 5-bis, aggiunto dalla L. n. 130 del 2022, art. 6, comma 1, invocata dalla controricorrente nella memoria illustrativa; occorre ribadire, infatti, che la disposizione richiamata, nel prevedere che 'L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni', non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. n. 31878 del 27/10/2022)".*

dimostrabile e non già da una correlazione temporale ovvero nominalistica. Tale è l'errore logico rinvenibile nei richiamati pronunciamenti ove, indipendentemente dal risultato dell'inferenza, manca l'enunciazione del criterio ermeneutico idoneo a sostenere il nesso inferenziale di continuità con la precedente disciplina: al contrario, l'affermazione per cui l'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 "*non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia*" appare una petizione di principio ovvero la ricerca, non dimostrata, di un nesso inferenziale fondato sull'identità nominalistica dei concetti.

L'abuso dell'*argumentum ad populum* si rinviene nel richiamo ai principi previgenti, eminentemente di origine pretoria.

In tal senso, si è rilevato che l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi antecedentemente alla novella, affermava la peculiare applicabilità dell'onere della prova con andamento asimmetrico tra componenti positivi e negativi di reddito, nonché una generale applicabilità del principio di vicinanza della prova assunto a presunzione giurisprudenziale. Ulteriormente, si è rilevato che la Dottrina prevalente assume, con l'entrata in vigore della novella, una regola di giudizio soggettivamente determinata ed impermeabile alle qualificazioni dei fatti (costitutivi, estintivi o impeditivi) nonché una profonda rivalutazione dell'applicabilità del principio di vicinanza della prova nel processo tributario: entrambe le argomentazioni pongono un profondo dubbio sulla fondatezza delle conclusioni a cui pur era giunta, con orientamento consolidato, la giurisprudenza di legittimità su questi temi.

Ulteriormente, si è rilevato che l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi antecedentemente alla novella, affermava l'applicabilità dell'art. 116 c.p.c. e, segnatamente, l'applicabilità del criterio di valutazione della prova libera fondato sul grado di inferenza probabilistica del "più probabile che non". Al contrario, si è rilevato che la Dottrina prevalente assume, con l'entrata in vigore della novella, l'adozione di criteri positivi di valutazione della prova che, in deroga alle previsioni dell'art. 116 c.p.c., introducono dei canoni predeterminati di vaglio della prova libera improntati al raggiungimento di un'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale che sia inverata "*al di là di ogni ragionevole dubbio*": entrambe le argomentazioni impongono un radicale ripensamento della giurisprudenza di legittimità su questi temi e, segnatamente, delle numerose presunzioni giurisprudenziali consolidatesi in materia.

Si è già rilevato che l'*argumentum ad populum* fonda la propria sostanza sul richiamo, non dimostrato, all'Autorità dei precedenti. Tale fallacia argomentativa si contrasta con la constatazione logica per cui se

un'argomentazione è erronea ovvero opinabile, il fatto che la stessa sia ripetuta da molti o sia ripetuta per un lungo tempo non attribuisce alla stessa il crisma della verità ovvero della giustezza. Tale è l'errore logico rinvenibile nei richiamati pronunciamenti ove, indipendentemente dal vaglio della fondatezza dei precedenti e della rilevanza rispetto alla cornice della novella, l'affermazione per cui l'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992 "*non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia*" appare fondata sul mero richiamo dell'Autorità dei precedenti.

In tale quadro giurisprudenziale che va lentamente affastellandosi, risulta necessario sperare, ascoltando l'enunciazione Galileiana, che arrivi presto un pronunciamento che, presentandosi come un caval berbero, si imponga con la velocità del ragionamento e che tale arrivo sia tempestivo, non obbligando a dover prima sopportare il passaggio di cento frisoni, intenti a trasportare il peso di argomenti passati.

VITTORIO DE BONIS

LA DISTINZIONE TRA CREDITI DI IMPOSTA NON SPETTANTI E INESISTENTI DOPO LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

Sintesi: Il contributo analizza la distinzione tra crediti di imposta non spettanti e inesistenti dopo la riforma del sistema sanzionatorio tributario, attuata con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87. L'obiettivo è quello di analizzare una fra le novità indubbiamente più sollecitate, derivante dall'attuazione del criterio direttivo previsto dall'art. 20, 1° comma, lett. a), n. 5), l. 9 agosto 2023, n. 111 secondo cui il Governo avrebbe dovuto introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti. Si tratta di una distinzione che ha importanti ricadute sotto molteplici profili, tanto sanzionatori quanto procedurali. L'analisi svolta ha messo in luce come nemmeno l'intervento riformatore attuato con il d.lgs. n. 87 del 2024 parrebbe risolvere pienamente le problematiche emerse con riferimento al precedente assetto normativo, il cui superamento avrebbe richiesto scelte "di campo" ben più radicali di quelle compiute dal legislatore delegato.

Abstract: The paper examines the distinction between undue and non-existent tax credits following the reform of the tax penalty system introduced by Legislative Decree No. 87 of 14 June 2024. The aim of the paper is to analyse one of the most anticipated changes arising from the implementation of the guiding principle set forth in Article 20, paragraph 1, letter a), no. 5), of Law No. 111 of 9 August 2023. According to this provision, the Government was to introduce, in line with prevailing case law, a clearer regulatory and sanctioning distinction between the improper offsetting of undue and non-existent tax credits. This distinction carries significant implications from both a sanctioning and procedural standpoint. The analysis reveals that even the reform enacted through Legislative Decree No. 87 of 2024 does not appear to fully resolve the issues that had arisen under the previous regulatory framework, whose effective overhaul would have required far more decisive choices than those adopted by the delegated legislator.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il sostrato della riforma: dalla irrilevanza alla centralità della distinzione ontologica fra crediti "inesistenti" e "non spettanti". – 2.1. Il quadro normativo precedente all'intervento delle Sezioni Unite: dal d.l. n. 185 del 2008 al d.lgs. n. 158 del 2015. – 2.2. La presa di posizione delle Sezioni Unite e la rilevanza del requisito "percettivo" nella nozione di inesistenza. – 2.3. Le criticità del previgente assetto e la necessità di riforma. – 3. I criteri distintivi all'esito della riforma: un intervento (troppo) fedele al passato. – 3.1. La legge delega e l'iniziale testo dello schema di decreto attuativo. – 3.2. Il criterio distintivo fra crediti "inesistenti" e "non spettanti" nel testo definitivo del decreto delegato. – 4. Considerazioni conclusive.

1. – *Premessa*

Fra i numerosi interventi del legislatore afferenti alla realizzazione della cd. riforma fiscale, in attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, era particolarmente atteso quello in materia sanzionatoria stante, a

tacer d'altro, la particolare incisività del sistema sanzionatorio nazionale rispetto alla media degli Stati europei⁽¹⁾.

Con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 è stata data attuazione all'art. 20 della legge delega, rubricato significativamente "Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale". Trattasi di un intervento che sebbene, come osservato⁽²⁾, non risulta stravolgere i principi cardine adottati dal legislatore, pur tuttavia innerva in molteplici punti il sistema sanzionatorio tributario (amministrativo e penale), con interventi trasversali e di rilevantissima portata, giudicati nel complesso positivamente dalla dottrina che si è, per ora, occupata del tema⁽³⁾.

Una riforma la cui stella polare è certamente costituita dal principio di proporzionalità, che innesta – seppure, come dirò a breve, con qualche chiaroscuro – in più punti il d.lgs. n. 87 del 2024 e che, più radicalmente, si pone alla base dello spirito dell'intervento del legislatore⁽⁴⁾. In questo senso, l'anelito verso la proporzionalità costituisce, altresì, riprova della più generale "europeizzazione" del sistema tributario, che in questo caso si esprime come adattamento dell'ordinamento nazionale alla giurisprudenza europea sul tema.

Nondimeno, accanto ai numerosi interventi condivisibili – si pensi, per l'appunto, alla significativa attenuazione del carico sanzionatorio realizzata tramite le modifiche al d.lgs. n. 471 del 1997, oppure ancora alle modifiche apportate alla disciplina del ravvedimento operoso – si affiancano ulteriori scelte che hanno suscitato più di qualche perplessità. Prima fra tutte, evidentemente, la scelta del legislatore delegato di sancire, all'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024, una vistosa deroga (non prevista, peraltro, in alcun modo dalla delega) al principio del *favor rei* che pure, come noto, è fra i principi fondamentali del sistema sanzionatorio tributario⁽⁵⁾ – con

⁽¹⁾ Sulla necessità di una riforma del sistema sanzionatorio tributario, cfr. A. Giovannini, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro, retro*, 2022, 122 ss.

⁽²⁾ Cfr. A. Carinci, *La riforma delle sanzioni tributarie*, in *L'Accertamento*, 2024, 5, 13 ss.

⁽³⁾ Cfr. A. Giovanardi, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20 aprile 2024.

⁽⁴⁾ A tal riguardo, cfr. A. Giovannini, *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, Pisa, 2024, 149 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Il principio di proporzionalità*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, cit., 205 ss.

⁽⁵⁾ Sul tema cfr. G. Corasaniti, *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario, retro*, 2024, 1270 ss. In relazione al principio del *favor rei*, cfr. E. De Mita, *Giusto il favor rei per le sanzioni amministrative*, *ibidem*, 2016, 2484 ss.; M. Basilavecchia, *Il "favor rei" a seguito della riforma delle sanzioni*, in *Corr. trib.*, 2016, 1277 ss.

effetti che paradossalmente si pongono in contrasto proprio con il canone della proporzionalità.

In questo contesto sommariamente anticipato, il presente contributo si propone di analizzare una fra le novità indubbiamente più sollecitate, derivante dall'attuazione del criterio direttivo previsto dall'art. 20, 1° comma, lett. a), n. 5), l. n. 111 del 2023 a mente del quale il Governo avrebbe dovuto introdurre una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra la compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti, conformandosi agli orientamenti giurisprudenziali.

La distinzione fra la nozione di crediti di imposta⁽⁶⁾ “inesistenti” e quelli “non spettanti” costituisce, come noto, uno degli aspetti di maggiore complessità e oggetto di discussione nell'ordinamento tributario, in virtù delle rilevanti conseguenze tanto sul piano sanzionatorio che procedimentale⁽⁷⁾ che tale distinzione comporta, tenuto conto anche delle novità introdotte dai decreti di attuazione della legge delega. Oltre alla diversa misura delle sanzioni tanto amministrative quanto penali⁽⁸⁾, si pensi al

(6) Sulla nozione di crediti d'imposta, cfr. L. Del Federico, *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 201 ss.; M.C. Fregni, *Crediti e rimborsi d'imposta*, in *Diz. dir. pubbl.*, II, Milano, 2006, 1669 ss.; M. Turchi, *Credito d'imposta*, in *D. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1989, 203 ss.; M. Ingrosso, *Credito d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, X, Roma, 1988, 1 ss.; Id., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984.

(7) Sulla distinzione in parola, limitandoci ai contributi più recenti, v. A. Lovisolo, *Considerazioni in ordine alla definizione di credito di imposta inesistente o non spettante, quale recata solo da norme sanzionatorie. Profili problematici*, retro, 2025, 57 ss.; G. Girelli, *Ancora sulla nuova nozione di credito inesistente e non spettante*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 17 ottobre 2024; A. Giovanardi, *Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti*, in *Fisco*, 2024, 3617 ss.; G. Girelli, *Riflessioni sulla disciplina dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti nello schema di decreto sulle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 25 maggio 2024; F. Campanella, *Ancora incertezze sulla distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti (anche) nella giurisprudenza di merito*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 maggio 2024; M. Fasola, *“Inesistenza” e “non spettanza” dei crediti d'imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 132 ss.; A. Renda, *La mancanza del “presupposto costitutivo” come discrimen tra crediti non spettanti e inesistenti*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2024, 114 ss.; R. Iaia, *Il patologico utilizzo in compensazione di crediti d'imposta nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, retro, 2023, 1343 ss.; A. Lovisolo, *Credito ‘inesistente’ e credito ‘non spettante’ ai fini del termine di decadenza: la Cassazione dimentica il credito ‘non utilizzabile’ in relazione alle sanzioni*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, 27 ss.; G. Panzera da Empoli – A. Saini, *‘Inesistenza’ e ‘non spettanza’ dei crediti: la Cassazione rimedia alla scelta semantica del legislatore*, in *Corr. Trib.*, 2022, 247 ss.; P. Coppola, *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la “zona grigia” da dipanare*, retro, 2021, 1525 ss.

(8) Come emergerà nel prosieguo, il d.lgs. n. 87 del 2024 ha apportato diverse modifiche al regime sanzionatorio amministrativo attraverso la rimodulazione delle misure sanzio-

diverso termine di decadenza previsto per la notificazione degli atti di recupero⁽⁹⁾, all'esclusione degli atti di recupero dei crediti inesistenti dalle garanzie procedurali introdotte in sede di attuazione della legge delega in tema di diritto al contraddittorio⁽¹⁰⁾ o, ancora, sul piano penale, alle differenziazioni circa l'operatività delle cause di non punibilità e delle circostanze attenuanti. Tema la cui notorietà è dovuta, evidentemente, anche alla proliferazione e alla significatività dei crediti d'imposta con funzione sovvenzionale⁽¹¹⁾.

Il legislatore della riforma è, dunque, intervenuto a valle di un dibattito dottrinario e giurisprudenziale assai sfaccettato, sedimentatosi nel corso degli anni e che era culminato nelle pronunce “gemelle” delle Sezioni Unite nn. 34419 e 34452 del 2023⁽¹²⁾; sentenze i cui esiti, come dirò, non erano risultati del tutto soddisfacenti, verosimilmente in virtù di un dato normativo (mi riferisco, chiaramente, ai commi 4 e 5 dell'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997) che non avrebbe consentito differenti letture ermeneutiche, per quanto “ortopediche”. Possiamo però anticipare che nemmeno l'intervento riformatore – che potrebbe porsi, peraltro, in possibile contrasto con i principi alla base della stessa delega – parrebbe risolvere pienamente le problematiche emerse con riferimento al precedente assetto normativo, il cui superamento avrebbe richiesto, come dirò, scelte “di campo” ben più radicali di quelle compiute dal legislatore delegato; proprio per questo,

natorie sia nell'ipotesi di crediti inesistenti che non spettanti. Pressoché invariato è rimasto il regime sanzionatorio penale, se si escludono alcune modifiche in tema di cause di non punibilità e di circostanze attenuanti. Oltre all'introduzione della causa di non punibilità di cui al comma 2-*bis*, dell'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74 del 2000 nell'ipotesi di crediti non spettanti, su cui tornerò in seguito, è stato riformulato l'art. 13-*bis* in tema di circostanze attenuanti prevedendo, attraverso la modifica del 1° comma, l'ipotesi della riduzione della pena tanto nell'ipotesi di crediti non spettanti che inesistenti sino alla metà qualora il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, sia stato estinto entro la fine del dibattimento di primo grado e introducendo, al nuovo comma 1-*bis*, un'ipotesi di sospensione del processo penale. Rimangono invariate le pene previste per l'indebita compensazione.

⁽⁹⁾ Questione che ha trovato soluzione a seguito dell'introduzione dell'art. 38-*bis* nel d.p.r. n. 600 del 1973, ad opera dell'art. 1, 2° comma, lett. b), d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13; ivi si dispone, infatti, che gli atti di recupero dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il quinto o l'ottavo anno successivo a quello in cui è stata effettuata la compensazione, rispettivamente nel caso di utilizzo di crediti non spettanti o inesistenti.

⁽¹⁰⁾ Il riferimento è all'art. 7-*bis*, 1° comma, d.l. 29 marzo 2024, n. 39 che ha sancito che l'art. 6-*bis* dello Statuto (inserito in sede di attuazione della legge delega ad opera dell'art. 1, 1° comma, lett. e), d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219) non si applica, appunto, agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti.

⁽¹¹⁾ Su tale funzione cfr. L. Del Federico, *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, cit., loc. cit., 201 ss.

⁽¹²⁾ Cass. civ., sez. un., 11 dicembre 2023, n. 34419 e n. 34452.

per esaminare la riforma risulta propedeutica un'analisi del sostrato sul quale essa s'innesta.

2. – *Il sostrato della riforma: dalla irrilevanza alla centralità della distinzione ontologica fra crediti “inesistenti” e “non spettanti”*

2.1. – *Il quadro normativo precedente all'intervento delle Sezioni Unite: dal d.l. n. 185 del 2008 al d.lgs. n. 158 del 2015*

Può essere significativo sottolineare – se non altro, in una prospettiva “simbolica” – che la prima esplicita menzione della nozione di crediti “inesistenti” e “non spettanti” si rinviene, nel nostro ordinamento, in ambito penale e, segnatamente, nella fattispecie di reato inserita, dall'art. 35, d.l. n. 223 del 2006, nell'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74 del 2000; in tale contesto, il legislatore aveva però assoggettato al medesimo trattamento entrambe le categorie di crediti risultando, quindi, influente tracciare una vera e propria distinzione fra di esse, di cui infatti non v'era menzione nel disposto normativo.

Le problematiche interpretative nacquero, piuttosto, in ambito tributario ove, a dire il vero, inizialmente non era rinvenibile siffatta distinzione, potendosi ricordare che l'art. 1, 421° comma, l. n. 311 del 2004, introdusse la possibilità per l'Agenzia delle entrate di accertare, attraverso un “apposito atto di recupero motivato”, le compensazioni dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte.

Al silenzio della suddetta norma – che faceva indistintamente riferimento ai crediti utilizzati indebitamente – si era, tuttavia, successivamente affiancato il disposto dell'art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008, ai sensi del quale l'atto di recupero per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione doveva essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. E ancora prevedendosi, al 18° comma del medesimo art. 27, la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione per il pagamento delle somme dovute.

L'introduzione di un termine di decadenza *ad hoc* e maggiormente permissivo per la notifica dell'atto di recupero, unitamente al riferimento ai soli crediti “inesistenti” – oltretutto all'inasprimento della reazione sanzionatoria riservata a tali fattispecie – aveva, quindi, originato un contrasto interpretativo sulla qualificazione del credito che avrebbe occupato la giurisprudenza sino alle già citate pronunce delle Sezioni Unite del 2023.

Nel contesto normativo disegnato dall'art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008 – antecedente alla riforma del 2015, sulla quale tornerò a breve – si era, infatti, sviluppato un filone giurisprudenziale che riteneva di poter applicare il più ampio termine di decadenza previsto dalla citata disposi-

zione, a prescindere dalla natura del credito oggetto di compensazione, non trovando spazio il termine “ordinario” di cinque anni di cui all’art. 43, d.p.r. n. 600 del 1973. Secondo tale orientamento, infatti, “ogniqualevolta il credito derivante dall’operato investimento non sussiste, per ciò solo deve ritenersi inesistente”, non trovando alcuna cittadinanza la distinzione in parola, che risulterebbe addirittura “speciosa” ⁽¹³⁾.

Il ragionamento seguito dalla Cassazione nella citata pronuncia ⁽¹⁴⁾ si fondava sulla *ratio* dell’art. 27, 16° comma, cit., nella misura in cui il termine di otto anni per il recupero dell’imposta sarebbe volto a consentire all’Amministrazione finanziaria di compiere gli accertamenti, talvolta complessi, riguardanti la natura dell’investimento che ha generato il credito di imposta ⁽¹⁵⁾. In effetti, è certamente vero che la Relazione illustrativa al d.l. n. 185 del 2008 aveva collegato l’ampliamento dei termini di decadenza alla difficoltà per l’Amministrazione di intercettare tramite l’ordinaria attività di controllo delle dichiarazioni fiscali le fattispecie *de quibus* ⁽¹⁶⁾; ivi, infatti, si legge che “il termine di otto anni [...] appare giustificato dalle difficoltà operative provocate dall’artificiosa rappresentazione contabile dei crediti in sede di auto-liquidazione del debito, circostanza che configura comportamenti fraudolenti finalizzati a rendere infruttuosa l’azione di controllo, ai danni dell’Erario”.

Nondimeno – prescindendo dal merito del ragionamento addotto dalla Relazione e dall’accostamento ivi proposto fra inesistenza del credito e fattispecie fraudolente, che potrebbe quasi risultare in una vera e propria identificazione della prima accezione nella seconda – l’argomentazione della Cassazione appariva, all’epoca, caratterizzata da un equivoco di fondo. È evidente che un conto è affermare, come fa la Relazione, che il più ampio termine di decadenza è riconosciuto in virtù della difficoltà di accertare crediti inesistenti in quanto fraudolenti e un altro è (far) dire alla Relazione, come vorrebbero le sentenze aderenti al suddetto filone, che qualsiasi fattispecie di credito oggetto di contestazione ricade sempre nel novero della “inesistenza”. A ciò si aggiunga che, quantomeno nella

⁽¹³⁾ Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2017, n. 10112.

⁽¹⁴⁾ Ove pure si riconosce la presenza nella prassi dell’Amministrazione finanziaria (e, più precisamente, nella ris. dell’Agenzia delle entrate n. 452/E del 2008) di un riferimento ai crediti “non spettanti” per la parte utilizzata in eccesso.

⁽¹⁵⁾ Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2017, n. 10112, cit.

⁽¹⁶⁾ Sul punto, in questo senso, v. M. Fasola, “Inesistenza” e “non spettanza” dei crediti d’imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite, cit., loc. cit., 142; A. Renda, *I termini di accertamento dei crediti non spettanti e inesistenti tra la pronuncia delle sezioni unite e le prospettive di riforma*, retro, 2024, 1285 ss., spec. 1288.

prima pronuncia dell'orientamento *de quo*, la definizione dell'ambito applicativo del termine di decadenza di cui all'art. 27, 16° comma, cit. appariva ultronea rispetto alla risoluzione del caso di specie, in quanto "il credito si appalesava inesistente sia perché relativo all'acquisto di un bene riconosciuto non strumentale sia perché esso era stato acquistato in epoca antecedente all'entrata in vigore della norma agevolativa" (17). In ogni caso, il principio sancito nel 2017 sarebbe poi invalso anche successivamente, se è vero che la Cassazione ha affermato, ancora nel 2021, che l'art. 27, 16° comma, cit. non intendeva elevare l'inesistenza del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione che, a ben vedere, nella prospettiva della Corte era priva di fondamento logico-giuridico) (18).

Nel frattempo era, tuttavia, sopraggiunta la riforma del sistema sanzionatorio apportata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Eccettuati i termini di decadenza, che restavano disciplinati dall'art. 27, 16° comma, cit., veniva integralmente riscritto l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, ivi trapiantando, anzitutto, il distinguo della misura punitiva prima prevista dal 18° comma dell'art. 27, d.l. n. 185 del 2008. Secondo l'art. 13, 4° comma, d.lgs. n. 471 del 1997, così come riformulato nel 2015, trovava applicazione una sanzione pari al 30% del credito utilizzato in misura superiore a quella spettante o in violazione delle relative modalità di utilizzo; viceversa, il 5° comma dell'art. 13, cit., prevedeva una sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione per il pagamento delle somme dovute.

Più significativa era, tuttavia, l'introduzione di una definizione di crediti inesistenti: infatti, ai sensi dell'art. 13, 5° comma, secondo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, era considerato inesistente il credito in relazione al quale difettava, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non era riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r. n. 600 del 1973 e all'art. 54-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972. Definizione, peraltro, introdotta dal legislatore del 2015 soltanto in ambito tributario, nonostante lo stesso art. 9, d.lgs. n. 158 del 2015, modificando l'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74 del 2000, avesse introdotto una differenziazione sul piano delle sanzioni penali fra compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti".

(17) Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2017, n. 10112, cit.

(18) Cass. civ., sez. trib., 13 gennaio 2021, n. 354.

In ogni caso, il mutato contesto normativo ha consentito l'emersione di un secondo filone giurisprudenziale, alternativo a quello poc'anzi descritto – o, forse, sarebbe meglio dire semplicemente successivo – che aveva preso atto dell'avvenuta positivizzazione, operata in maniera inequivoca dall'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, della distinzione fra crediti “inesistenti” e “non spettanti”. Così, nella sentenza n. 34443 del 2021, la Cassazione ebbe modo di evidenziare la necessità di contestualizzare l'affermazione secondo cui sarebbe priva di senso la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante, non solo in quanto le pronunce precedenti si riferivano al termine di decadenza e non già alla misura della sanzione applicabile, ma soprattutto perché comunque risultava superata dalla citata novella⁽¹⁹⁾.

Curiosamente, una più netta cesura rispetto all'orientamento precedente si registra nella sentenza n. 34444 del 2021, riferita non già alla misura della sanzione bensì al termine di decadenza applicabile, ove si legge che “nella stessa definizione positiva di ‘credito inesistente’ può rinvenirsi la conferma della dignità della distinzione delle due categorie in discorso, già sulla base dell'originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati dal contribuente, mediante l'emissione dell'atto di recupero”. Infatti, ragiona la Corte, l'art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008, nel riferirsi ai “crediti inesistenti”, fa richiamo, in primo luogo sul piano semantico, prim'ancora che giuridico, ad una fattispecie necessariamente più ristretta rispetto a quella generale, evidentemente ritenuta più grave; conclusione ulteriormente confermata dalla novella del 2015, la quale, nella riscrittura del 18° comma dell'art. 27, cit., mira a specificare il contenuto del precetto originario, così ancorando la nozione di credito “inesistente” ad una dimensione – anche secondo il linguaggio comune – non reale o non vera⁽²⁰⁾.

A latere della volontà della Corte di voler tracciare una linea di continuità ideale col passato – secondo la quale la distinzione fra crediti “inesistenti” e “non spettanti” sarebbe stata da sempre riconosciuta nell'ordinamento tributario, tanto ai fini dei termini di decadenza che della misura della sanzione irrogabile a tali fattispecie – già dal succitato orientamento della Corte si poteva evincere una certa ambiguità nel tracciare con esattezza i contorni della figura del credito “inesistente”, apparentemente confinato ai casi di frodolenza, come si evince dal richiamo alla Relazione illustrativa al d.l. n. 158 del 2008 presente nella sentenza n. 34444 del 2021.

⁽¹⁹⁾ Cass. civ., sez. trib., 16 novembre 2021, n. 34443.

⁽²⁰⁾ Cass. civ., sez. trib., 16 novembre 2021, n. 34444.

Peraltro, anche la dottrina era giunta alle medesime conclusioni, ritenendo che il credito, per poter essere ascritto alla suddetta categoria, dovesse connettersi a situazioni di fatto inesistenti, artificiose, dichiarate come vere, ma invece false, riducendosi le fattispecie di “non spettanza” ai soli casi ove, a fronte della sussistenza del presupposto costitutivo, il credito era inutilizzabile per altri motivi; similmente, la distinzione avrebbe trovato conferma anche sotto il profilo soggettivo del contribuente, configurandosi rispettivamente il dolo e la colpa nell'utilizzo dei crediti “inesistenti” e “non spettanti” ⁽²¹⁾.

In effetti, a meno di non voler ignorare del tutto il disposto della novella, sarebbe stato difficile, per non dire impossibile, per la Cassazione non prendere atto della scelta operata dal legislatore del 2015; ciononostante, al di là dei casi in cui era evidente il *discrimen* fra “non spettanza” e “inesistenza” – come quelli di utilizzo erraneo del credito – restavano ampie zone grigie con riferimento alla corretta interpretazione del riferimento, recato dall'art. 13, 5° comma, d.lgs. n. 471 del 1997, alla mancanza, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo. Già prima della riforma del 2015 non era chiaro, ad esempio, se si dovesse qualificare come “inesistente” o “non spettante” il credito relativo ad attività di ricerca e sviluppo che, seppure sostenute effettivamente dal contribuente, fossero successivamente risultate prive del requisito di “novità” previsto dalla normativa agevolativa. Trattasi delle stesse difficoltà che, come vedremo, persistono ancora oggi nonostante l'intervento delle Sezioni Unite, prima, e del legislatore, poi.

2.2. – *La presa di posizione delle Sezioni Unite e la rilevanza del requisito “percettivo” nella nozione di inesistenza*

L'intervento nomofilattico si sarebbe realizzato, come dicevamo, con le sentenze n. 34419 e n. 34452 del 2023; prima di affrontare il merito della soluzione offerta dalla Corte può essere utile ripercorrere brevemente le fattispecie alla base delle ordinanze di rimessione alle Sezioni Unite.

Nell'ordinanza di rimessione n. 35536 del 2022 ⁽²²⁾ si discuteva della possibile rilevanza della distinzione in parola ai fini dell'applicabilità del termine di decadenza *ex* art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008, in un caso ove i beni strumentali acquistati dal contribuente erano stati utilizzati anche per la realizzazione di prodotti esclusi dall'ambito oggettivo del credito di cui all'art. 8, 2° comma, lett. a), della l. n. 62 del 2001 – che

⁽²¹⁾ L. Del Federico, *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, cit., loc. cit., 219.

⁽²²⁾ Cass. civ., sez. trib., 2 dicembre 2022, n. 35536.

disciplinava le agevolazioni, sotto forma di credito di imposta, per investimenti in beni strumentali nuovi a favore delle imprese produttrici di prodotti editoriali. Nell'ordinanza n. 3784 del 2023 ⁽²³⁾, relativa alla tematica del *quantum* sanzionatorio, la Corte aveva, invece, affrontato l'ipotesi di riutilizzazione in compensazione del medesimo credito.

Le Sezioni Unite incentrano, come ovvio, la loro analisi sulla definizione introdotta dall'art. 13, 5° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 rilevando – coerentemente con l'orientamento più recente – che la nozione di inesistenza “evoca, sul piano fenomenico, la non appartenenza alla realtà: lo specifico evento o circostanza – che determina l'insorgere del credito – non esiste o non si è mai realizzato”, alla quale può assimilarsi l'ipotesi in cui il credito sia venuto meno per “consumazione” (come nel caso, per l'appunto, affrontato dall'ordinanza di rimessione n. 3784 del 2023). Su questa premessa – se vogliamo, attinente alla sfera pre-giuridica – s'innestano le considerazioni di maggiore rilievo della Corte, tese a tratteggiare, questa volta sul piano giuridico tributario, la nozione di inesistenza, con specifico riferimento alla mancanza del “presupposto costitutivo” del credito.

È qui che, per usare le parole della Corte, la disamina diventa “sottile”, poiché implicante una ricognizione positiva dei requisiti – intesi come condizioni, termini e forme – imposti dalla normativa positiva come elementi costitutivi dei singoli crediti d'imposta; infatti, il credito è inesistente non solo quando le attività e i presupposti fondanti non sono mai venuti in essere ma, altresì, quando siano assenti le ulteriori condizioni essenziali – formali o sostanziali – previste dalla legge. Tuttavia, gli elementi e adempimenti preposti dalla normativa, soggiunge la Corte – e qui sta il punto, ancora oggi – non sempre “assumono un necessario rilievo costitutivo, potendo influire su aspetti meramente formali ovvero incidere solo sull'efficacia della pretesa”; in tali ipotesi, infatti, “il credito esiste ma non è utilizzabile”.

Le Sezioni Unite propongono, com'è evidente, una classificazione ulteriore all'interno della generale categoria dell'“inesistenza”, individuandone una “assoluta”, riscontrabile nella realtà fenomenica ed ascrivibile alle fattispecie di fraudolenza, ed una “relativa”, attinente alla sfera giuridica e, più nello specifico, alla mancanza delle condizioni previste dal legislatore, purché queste ultime risultino costitutive della singola fattispecie dalla quale si origina il credito. Ed è a quest'ultimo

⁽²³⁾ Cass. civ., sez. trib., 8 febbraio 2023, n. 3784.

proposito che la soluzione della Corte si fa particolarmente scivolosa, poiché risulta assai arduo tracciare criteri universali che possano consentire di distinguere, *ex ante*, gli elementi formali rispetto a quelli sostanziali nella formazione dei crediti d'imposta. Non a caso, le Sezioni Unite offrono soltanto delle esemplificazioni degli elementi sostanziali costituiti (a.) dalla necessità di un'istanza del contribuente; (b.) dalla previsione di obblighi di *facere* e/o di *non facere*; (c.) dall'indicazione di termini finali e di condizioni risolutive. Restano, invece, "esterne" alla formazione del credito eventuali limiti, anche temporali, soglie o condizioni all'utilizzo del credito previste dalla normativa agevolativa poiché, in queste ipotesi, "la fattispecie integrativa del credito d'imposta è già perfezionata nei suoi elementi costitutivi".

La categoria della "non spettanza" si ricava, dunque, per differenza, in quanto "l'una (l'inesistenza) ha un valore obiettivo, mentre l'altra (la non spettanza) ha un carattere dinamico ancorato al presupposto, antitetico, dell'esistenza del credito". Poco importa, ai nostri fini, il rilievo della Corte secondo il quale la distinzione in parola fosse già enucleata nell'art. 27, d.l. n. 185 del 2008 – e, quindi, che il più lungo termine di decadenza ivi previsto fosse unicamente riservato ai crediti "connotati da una condizione di inesistenza qualificata dalla non verificabilità in sede di controllo formale" – quanto, piuttosto, enfatizzare i passaggi relativi alla rilevanza dell'elemento "percettivo" individuato dall'art. 13, 5° comma, secondo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997.

Trattasi, secondo le Sezioni Unite, non già di un elemento "esterno" quanto, piuttosto, di un requisito che partecipa alla costituzione della stessa nozione di credito inesistente e che ne connota, in senso peggiorativo, la gravità e offensività. Conseguentemente, nell'ottica delle Sezioni Unite, non importa che il credito sia carente di elementi costitutivi se tale inesistenza è agevolmente rilevabile, restando la vicenda, in tale ipotesi, soggetta al regime giuridico ordinario e meno afflittivo: la ricorrenza del requisito "percettivo" costituisce, dunque, *conditio sine qua non* per qualificare un credito come "inesistente" – né, aggiungeremmo noi, poteva essere diversamente stante il chiaro disposto dell'art. 13, 5° comma, secondo periodo, cit., a prescindere dalla opportunità di un siffatto requisito, sulla quale dirò a breve.

2.3. – *Le criticità del previgente assetto e la necessità di riforma*

Nemmeno l'intervento delle Sezioni Unite, tuttavia, era risultato risolutivo, come dimostrano le reazioni immediatamente successive tanto della giurisprudenza che della dottrina. Così, nella successiva ordinanza n. 3993

del 2024⁽²⁴⁾, la stessa Cassazione aveva interpretato la nozione di elementi costitutivi del credito in maniera difforme rispetto alle indicazioni delle Sezioni Unite, ritenendo che il credito utilizzato nonostante l'omissione di un obbligo di *non facere* previsto dalla normativa agevolativa applicabile – nel caso di specie, l'art. 8, 7° comma, l. n. 388 del 2000 – fosse “non spettante” anziché “inesistente”, sulla scorta di un'interpretazione che mirava, com'è stato osservato, a mitigare la risposta sanzionatoria privilegiando la mancanza di fattispecie fraudolenta⁽²⁵⁾. Lo stesso dicasi per quanto concerne i riflessi in ambito penale delle indicazioni rese nelle sentenze n. 34419 e n. 34452 del 2023: se, infatti, il dichiarato intento delle Sezioni Unite era quello di tracciare una definizione quanto più possibile trasversale e, quindi, rilevante anche sul piano penale-tributario, la giurisprudenza della Sezione penale avrebbe, di lì a poco, evidenziato come il mancato richiamo dell'art. 13 nella fattispecie penale di indebita compensazione costituisca un argomento convincente a sostegno della inapplicabilità della definizione di credito inesistente contenuta nella normativa tributaria⁽²⁶⁾.

Quanto alle reazioni della dottrina, era anzitutto pressoché unanime la preoccupazione secondo la quale l'enfasi sulla rilevabilità della violazione tramite controlli formali e/o automatizzati, come requisito imprescindibile per la qualificazione di “inesistenza” ai fini fiscali, potesse finire per pregiudicare completamente la reazione repressiva del sistema a fattispecie comunque gravi, ove il credito, pacificamente inesistente sul piano fenomenico e/o giuridico, transitando in dichiarazione, sarebbe potuto essere per ciò stesso derubricato alla stregua di “non spettante”⁽²⁷⁾. Trattasi di una preoccupazione che se risulta certamente comprensibile – visto che, a tacer d'altro, attribuisce una certa “instabilità” al trattamento sanzionatorio dei crediti d'imposta, a seconda che gli stessi “transitino” o meno dalle dichiarazioni – si riferisce nondimeno a un requisito coerente con la *ratio* originariamente adottata dal legislatore del d.l. n. 185 del 2008 come giustificazione (condivisibile o meno che fosse) sottesa all'introduzione di un termine di decadenza *ad hoc* per l'appunto destinato a consentire all'Amministrazione di accertare violazioni non immediatamente “percepibili”.

⁽²⁴⁾ Cass. civ., sez. trib., 13 febbraio 2024, n. 3993.

⁽²⁵⁾ A. Renda, *I termini di accertamento dei crediti non spettanti e inesistenti tra la pronuncia delle sezioni unite e le prospettive di riforma*, cit., loc. cit., 1300.

⁽²⁶⁾ Cass. pen., sez. III, 2 gennaio 2024, n. 6.

⁽²⁷⁾ Cfr. A. Giovanardi, *Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti*, cit., loc. cit., 3619.

Più a monte, a mio giudizio, la principale insidia sottesa alla soluzione delle Sezioni Unite – costituita dalla difficoltà di dover necessariamente discernere i requisiti costitutivi da quelli meramente accessori – risente di alcuni equivoci di fondo riferiti alla nozione di inesistenza che, come dirò, non sono stati sciolti nemmeno dal legislatore della riforma. Se, a differenza di quanto proposto da parte della dottrina già *ante* riforma⁽²⁸⁾, si ritiene di estendere la nozione di inesistenza al di là delle situazioni di frodolenza, come ha (verosimilmente) fatto il legislatore del 2015, diventa un esercizio forse controproducente voler distinguere fra elementi costitutivi o accessori del presupposto, poiché la nozione di inesistenza derivante da una rigorosa interpretazione dell'art. 13, 5° comma, vigente *ratione temporis* difficilmente avrebbe consentito, ad esempio, di ritenere “non spettante” un credito in materia di ricerca e sviluppo privo del requisito di novità⁽²⁹⁾. In effetti, com'è stato recentemente osservato, qualsiasi difformità della singola fattispecie rispetto al “tipo” normativo del credito andrebbe attratta, nell'ordinamento tributario, nell'ottica dell'inesistenza⁽³⁰⁾; potendosi, a valle di tale qualificazione, discorrere della proporzionalità di un assetto che assoggettava le ipotesi di inesistenza al medesimo trattamento sanzionatorio, a prescindere dalla ricorrenza di intento fraudolento⁽³¹⁾ o ancora dell'opportunità di prevedere specifiche cause di non punibilità, stante la tecnicità di alcune delle normative agevolative.

Insomma, il definitivo superamento delle difficoltà derivanti dalla qualificazione dei crediti d'imposta avrebbe imposto al legislatore la necessità di compiere una (difficile) scelta di campo e, soprattutto, una radicale revisione dell'assetto normativo previgente; vedremo che la legge delega di riforma ha, per converso, preferito non voler “rompere” con il passato avendo, piuttosto, tracciato la volontà di introdurre una revisione normativa che si ponesse in continuità con la linea delle Sezioni Unite.

(28) L. Del Federico, *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, cit., loc. cit., 219.

(29) Cfr. le considerazioni di M. Fasola, “*Inesistenza*” e “*non spettanza*” dei crediti d'imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite, cit., loc. cit., 150.

(30) G. Girelli, *Ancora sulla nuova nozione di credito inesistente e non spettante*, cit., loc. cit., 6.

(31) Come sembra faccia R. Iaia, *Il patologico utilizzo in compensazione di crediti d'imposta nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., loc. cit., 1357.

3. – *I criteri distintivi all'esito della riforma: un intervento (troppo) fedele al passato*

3.1. – *La legge delega e l'iniziale testo dello schema di decreto attuativo*

Come dicevamo, il legislatore della delega avrebbe “intercettato” la necessità di un intervento in materia, indicando, all’art. 20, 1° comma, lett. a), n. 5), l. n. 111 del 2023 (dedicato agli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali), il seguente criterio direttivo: “introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti”. In difetto di utili indicazioni nei lavori preparatori della l. n. 111 del 2023, si può dire che il criterio direttivo in esame appare piuttosto laconico oltreché, per così dire, ingenuo; ciò poiché l’intento, certamente condivisibile, di introdurre una distinzione normativa più “rigorosa” fra crediti inesistenti e non spettanti difficilmente si sarebbe potuto realizzare, in virtù di quanto detto poc’anzi, restando nel solco dei non meglio precisati “orientamenti giurisprudenziali” richiamati dalla delega.

In effetti, il testo inizialmente sottoposto al parere delle Commissioni Parlamentari di attuazione dell’art. 20 della legge delega segnala, sotto il profilo qui in esame, tutte le difficoltà incontrate dal Governo nell’affrontare il non facile compito di dover positivizzare una questione “ontologica” e assai dibattuta⁽³²⁾. Lo schema interveniva, infatti, tanto sul piano definitorio – introducendo una nozione uniforme nel d.lgs. n. 74 del 2000 e nel d.lgs. n. 471 del 1997 – quanto su quello sanzionatorio⁽³³⁾.

Quanto al primo aspetto, nella riformulazione dell’art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997 proposta dallo schema, per credito inesistente doveva “semplicemente” intendersi quello per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo, venendo eliminato il previgente requisito “percettivo” della rilevabilità tramite controlli automatizzati o formali. Per credito non spettante, invece, doveva considerarsi quello diverso da quello di cui al 5° comma [*i.e.*, quello inesistente], fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità o, ancora, quello utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista; venivano, invece, punite con l’irrogazione di una sanzione fissa di euro 250,00 le fattispecie di utilizzo di

⁽³²⁾ Cfr. Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 144.

⁽³³⁾ Come ricordato *retro*, la questione relativa alla differenziazione dei termini di decadenza è stata risolta tramite l’introduzione dell’art. 38-*bis* nel d.p.r. n. 600 del 1973.

crediti che sebbene spettanti nei termini di cui sopra fossero nondimeno stati utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempreché questi ultimi non fossero previsti a pena di decadenza né fossero essenziali al riconoscimento del credito e la violazione venisse rimossa tempestivamente.

Con riferimento al piano sanzionatorio, per la sanzione da indebita compensazione di crediti non spettanti veniva proposta la riduzione dal 30% al 25% del credito utilizzato, mentre la sanzione per i crediti inesistenti veniva ad essere sanzionata in misura pari al 70% (rispetto alla precedente forbice dal 100% al 200%); a quest'ultimo proposito, veniva proposta l'introduzione di una fattispecie sanzionatoria *ad hoc*, prevedendosi l'aumento dalla metà al doppio (*i.e.*, dal 105% al 140%) della sanzione comminata nel caso di compensazione di crediti inesistenti nell'ipotesi in cui i fatti materiali posti a fondamento del credito fossero oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici. Inoltre, dal punto di vista penale-tributario, si prospettava l'introduzione di un nuovo comma 2-*bis* all'art. 10-*quater*, prevedendosi la non punibilità dell'autore del reato, nell'ipotesi di crediti non spettanti o di sussistenza, anche per la natura tecnica delle valutazioni, di condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Nondimeno, pur rilevando alcuni profili condivisibili nell'impostazione adottata dal legislatore – primo fra tutti l'intento di uniformare la definizione in commento – le reazioni della dottrina al primo tentativo del legislatore delegato di intervenire sulla questione hanno evidenziato numerose criticità del testo sottoposto al parere parlamentare, che può essere utile ripercorrere brevemente per poi valutare la “bontà” del testo definitivamente licenziato dal Governo.

Soffermandoci allora sulle criticità inerenti all'aspetto qualificatorio del testo proposto al parere parlamentare (indubbiamente, quello maggiormente problematico), come esplicitato nella Relazione illustrativa allo schema di decreto delegato, si è ivi inteso esplicitare “il rapporto di sussidiarietà tra le due fattispecie”, dovendo l'interprete dapprima verificare, tramite “attività meramente ricognitive”, la presenza/assenza di elementi che “nell'economia della specifica normativa di riferimento assurgono alla dignità giuridica di ‘presupposti costitutivi’”. Una volta esclusa “la sussumibilità nella categoria dei crediti inesistenti per effetto dell'immediato riscontro dei relativi presupposti costitutivi”, andrà esplorato “il distinto e residuale profilo della ‘spettanza’ connesso ai profili per i quali residuino margini di apprezzamento valutativo”.

Nell'impostazione adottata nello schema è stato, tuttavia, intravisto il rischio di una marginalizzazione del credito non spettante giacché, nel rapporto di sussidiarietà tracciato dallo schema, risultava assai ampliata la nozione di inesistenza: infatti, dovendo l'interprete dapprima valutare l'eventuale insussistenza degli elementi costitutivi del credito, anche sul piano meramente logico la disamina riguardante la nozione di "non spettanza" restava indubbiamente secondaria⁽³⁴⁾. Anche nel merito, del resto, il novero delle fattispecie ascrivibili all'"inesistenza" era indubbiamente ampliato in virtù dell'eliminazione del requisito "percettivo" proposta nel testo del decreto delegato. Ad ingenerare le maggiori incertezze, tuttavia, era certamente l'inciso, che avrebbe dovuto caratterizzare i crediti "non spettanti", relativo al difetto di "specifici elementi o particolari qualità"; specificazione indubbiamente derivante dalla volontà del legislatore delegato di seguire la strada tracciata dalle Sezioni Unite e, quindi, di meglio distinguere per sottrazione le fattispecie di inesistenza "giuridica" del credito.

Senonché, affinché potesse operare il rapporto di sussidiarietà delineato nello schema, tale sintagma doveva necessariamente riferirsi a ipotesi differenti da quelle relative alla mancanza dei "presupposti costitutivi" del credito, e che perciò erano attratte nella verifica dell'inesistenza del credito. Di conseguenza, anche con riferimento al testo dello schema si riproponevano prepotentemente le medesime criticità da sempre caratterizzanti la qualifica in disamina, esemplificate dal caso paradigmatico del credito di ricerca e sviluppo; nemmeno il testo dello schema, infatti, rendeva immediatamente percepibile se la particolare e restrittiva accezione del requisito della "novità" richiesta dall'Amministrazione finanziaria – richiamatasi, come noto, al cd. Manuale di Frascati – potesse rientrare nel novero del "presupposto costitutivo" oppure fra gli "specifici elementi o particolari qualità" del credito medesimo.

Problematiche, per certi versi, aggravate da alcune incoerenze che caratterizzavano il complessivo disegno tracciato dallo schema di delega quale, ad esempio, la difficoltà di riconciliare l'introduzione di una sorta di *tertium genus* individuato nel credito inesistente "fraudolento" con le modifiche ai termini di decadenza già in precedenza apportate con il d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13. Se, infatti, può essere condivisibile differenziare il trattamento sanzionatorio riconoscendo la maggiore gravità delle situazioni ove il contribuente costituisce dolosamente, mediante artifici, gli elementi che dovrebbero attestare la sussistenza del credito (soprattutto a fronte della riduzione della sanzione dedicata alle fattispecie di

⁽³⁴⁾ A. Giovanardi, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., loc. cit., 21-22.

inesistenza, per così dire, “ordinaria”), risulta verosimilmente irragionevole mantenere un unico e aggravato termine di decadenza per tutti i crediti inesistenti a prescindere dall’insidiosità della condotta del contribuente, soprattutto visto che tale termine era stato *ab origine* introdotto proprio per reprimere le fattispecie di fraudolenza. Fermo restando che, come osservato in dottrina, poiché la qualifica del credito avviene *ex post* a seguito dell’attività di verifica, e certamente non *ex ante*, una siffatta differenziazione risulta, a monte, alquanto discutibile⁽³⁵⁾.

Altrettanto critico era il coordinamento fra la nozione di “non spettanza” e “inesistenza” e la già citata nuova causa di non punibilità che lo schema si proponeva di introdurre nel novellato comma 2-*bis* dell’art. 10-*quater*, d.lgs. n.74 del 2000. Poiché, infatti, tale causa di non punibilità si riferiva ai soli crediti “non spettanti”, la stessa sarebbe stata inapplicabile ogniqualvolta gli elementi o le particolari qualità fossero passibili di rientrare nel presupposto costitutivo del credito, risultando esso inesistente, nonostante la possibile ricorrenza di quelle condizioni di incertezza richiamate dal comma 2-*bis* dell’art. 10-*quater*, cit.⁽³⁶⁾.

Preoccupazioni simili sarebbero poi state espresse nelle audizioni degli esperti sentiti dalle Commissioni riunite 2^a (Giustizia) e 6^a (Finanze e tesoro) del Senato, le quali avrebbero, in definitiva, espresso parere favorevole allo schema di decreto delegato con svariate osservazioni, fra le quali l’invito al Governo a “rivedere [...] le definizioni normative di crediti non spettanti e crediti inesistenti, introdotte all’articolo 1, 1° comma, del decreto legislativo n. 74 del 2000, al fine di individuare una più puntuale distinzione delle suddette categorie di crediti”.

3.2. – Il criterio distintivo fra crediti “inesistenti” e “non spettanti” nel testo definitivo del decreto delegato

Proprio sul piano qualificatorio si registrano alcuni mutamenti nel testo definitivo del decreto legislativo rispetto allo schema sottoposto al parere parlamentare, avendo il Governo tentato, ancora una volta, di perfezionare la distinzione fra crediti “inesistenti” e “non spettanti” restando, per converso, pressoché invariate le modifiche apportate al *quantum* sanzionatorio a seguito della riscrittura dell’art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997. Affinamenti che, tuttavia, non mutano significativamente il testo inizialmente presentato alle Commissioni parlamentari e, conseguentemen-

⁽³⁵⁾ G. Girelli, *Riflessioni sulla disciplina dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti nello schema di decreto sulle sanzioni*, cit., loc. cit., 9.

⁽³⁶⁾ A. Giovanardi, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., loc. cit., 23.

te, non riescono a superare le incertezze che avevano giustificato, *ab origine*, l'intervento riformatore.

Anzitutto, il legislatore delegato conferma, in maniera certamente più puntuale rispetto allo schema di decreto⁽³⁷⁾, la bipartizione dei crediti inesistenti, introducendo all'art. 1, 1° comma, lett. *g-quater*), nn. 1) e 2), d.lgs. n. 74 del 2000 rispettivamente le nozioni di credito inesistente “ordinario” e “fraudolento”, richiamate ai fini tributari dall'art. 13, commi 5 e 5-*bis*, d.lgs. n. 471 del 1997. Alla prima categoria di inesistenza vengono, dunque, ascritti i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente contemplati dalla disciplina normativa di riferimento⁽³⁸⁾, mentre nella seconda le fattispecie ove tali requisiti sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici⁽³⁹⁾.

Viene poi tripartita, nella successiva lett. *g-quinquies*), la definizione di crediti non spettanti⁽⁴⁰⁾, intendendosi per essi quelli (*i.*) fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dall'ordinamento ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita, oppure quelli (*ii.*) che pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella relativa disciplina per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito e, infine, quelli (*iii.*) utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

Risalta, anzitutto, dall'assetto disegnato dal testo definitivo la volontà di superare – almeno apparentemente⁽⁴¹⁾ – la subordinazione logica della categoria dei crediti non spettanti rispetto a quella dei crediti inesistenti, verosimilmente per tenere conto delle preoccupazioni manifestate dalla dottrina che aveva commentato lo schema di decreto delegato. In ogni caso, è ancora una volta la nozione di credito “inesistente” – in entrambe le sue declinazioni

⁽³⁷⁾ Nel quale, come evidenziato poc'anzi, il credito inesistente “fraudolento” non era oggetto di una specifica disposizione qualificatoria, ma soltanto di una norma inerente all'ammontare della sanzione irrogabile.

⁽³⁸⁾ Ai quali si applica la sanzione del 70%, ai sensi dell'art. 13, 5° comma, d.lgs. n. 471 del 1997.

⁽³⁹⁾ Ai quali si applica la maggiorazione, di cui si è detto, dalla metà al doppio ai sensi del successivo comma 5-*bis*, dell'art. 13, cit.

⁽⁴⁰⁾ Ai quali si applica, dunque, la sanzione pari al 25% del credito utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art. 13, comma 4-*bis*, d.lgs. n. 471 del 1997.

⁽⁴¹⁾ La stessa dottrina ha riconosciuto, infatti, che nella sostanza la nozione di non spettanza resta comunque residuale rispetto a quella di inesistenza, cfr. A. Giovanardi, *Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti*, cit., loc. cit., 3622.

– ad essere quella che desta le perplessità minori; il testo, del resto, rimane nella sostanza invariato⁽⁴²⁾, fatto salvo per l’inclusione del richiamo alla “normativa di riferimento” come parametro per il giudizio. Trattasi di una specifica comunque accolta con favore in dottrina, secondo la quale il disconoscimento del credito da parte dell’Amministrazione, a seguito della riforma, non potrà più basarsi su dati – che essi siano normativi o meno – differenti rispetto a quelli direttamente afferenti al credito⁽⁴³⁾.

Ancora una volta è, tuttavia, la nozione di “non spettanza” delineata dal legislatore quella maggiormente problematica, con specifico riferimento alla formulazione di cui all’art. 1, 1° comma, lett. *g-quinquies*), n. 2), che – come nello schema di decreto – continua a fare riferimento al “difetto di ulteriori elementi o particolari qualità”. Si ripropongono, allora, anche con riferimento al testo definitivo tutte le criticità già segnalate in dottrina con riguardo allo schema di decreto, poiché la differenziazione fra crediti “inesistenti” e “non spettanti” risulta, all’esito della riforma, forse ancora più sfumata del previgente assetto e, comunque, non è adeguata a rispondere agli interrogativi che da sempre agitano il tema in disamina.

In effetti, se si sottopone la riforma al banco di prova costituito dal credito di ricerca e sviluppo, è possibile sostenere che la “novità” che deve caratterizzare l’attività svolta del contribuente possa valere tanto come requisito costitutivo quanto come “ulteriore elemento” o “particolare qualità” dei fatti medesimi; e ciò seppure, probabilmente, l’intento del legislatore era proprio quello di attrarre casi siffatti nel novero della “non spettanza” del credito. E, in effetti, proprio sul trattamento da riservare a fattispecie simili si registrano opposte visioni nella dottrina che ha affrontato recentemente la questione: a fronte di chi sostiene che un tale rilievo potrà comunque condurre a dichiarare la “non spettanza” del credito⁽⁴⁴⁾, secondo un’opposta opinione il legislatore avrebbe dovuto chiaramente ricondurre nella nozione di “inesistenza” tutte le fattispecie che non spettano la volontà legislativa all’origine della concessione del credito⁽⁴⁵⁾.

Ulteriori difficoltà sono, poi, relative alla necessità di riconciliare la definizione di non spettanza prevista dall’art. 1, 1° comma, lett. *g-quinquies*), n.

⁽⁴²⁾ Non si ritiene possa comportare significativi riflessi la sostituzione del sintagma “presupposto costitutivo” con quello di “requisiti oggettivi o soggettivi”.

⁽⁴³⁾ G. Girelli, *Ancora sulla nuova nozione di credito inesistente e non spettante*, cit., loc. cit., 3.

⁽⁴⁴⁾ A. Giovanardi, *Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti*, cit., loc. cit., 3622; A. Lovisolo, *Considerazioni in ordine alla definizione di credito di imposta inesistente o non spettante, quale recata solo da norme sanzionatorie. Profili problematici*, cit., loc. cit., 75.

⁽⁴⁵⁾ G. Girelli, *Ancora sulla nuova nozione di credito inesistente e non spettante*, cit., loc. cit., 6.

3) – riferita, come detto, all’omissione di adempimenti amministrativi previsti a pena di decadenza dalla disciplina agevolativa – con l’istituto della cd. *remissione in bonis* previsto dall’art. 2, 2° comma, d.l. n. 16 del 2012. Come noto, ai sensi di tale disposizione, il contribuente ha la possibilità di sanare, al fine di fruire di benefici di natura fiscale o di accedere a regimi fiscali opzionali, l’omissione della preventiva comunicazione ovvero di altro adempimento di natura formale, versando una sanzione pari a euro 250,00. Ciò sempreché la violazione non sia stata già constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l’autore dell’inadempimento abbia avuto formale conoscenza.

Trattasi di un’evidente *empasse* interpretativa⁽⁴⁶⁾, poiché l’operatività della *remissione in bonis* mal si concilierebbe con quanto previsto dall’art. 13, comma 4-*bis*, secondo periodo, e comma 4-*ter*, d.lgs. n. 471 del 1997 che potrebbero valere alla stregua di norme speciali. In effetti, potrebbe ritenersi che il legislatore abbia inteso disciplinare attraverso una regolamentazione *ad hoc* tutte le fattispecie di “regolarizzazione” dei crediti d’imposta, prevedendo, al comma 4-*bis*, che la sanzione del 25% si applica anche quando il credito è utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non sono state rimosse entro i termini stabiliti dal comma 4-*ter* e, dunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima. Potrebbe allora argomentarsi che l’unica regolarizzazione concessa sia riferita alle fattispecie di adempimenti non previsti a pena di decadenza, anche se, occorre ribadirlo, il legislatore avrebbe dovuto meglio coordinare l’intervento normativo sul punto.

4. – *Considerazioni conclusive*

In conclusione, la riforma costituisce un’evidente occasione mancata per disegnare un quadro normativo definitivamente chiaro che restituisse certezza agli operatori circa la distinzione fra crediti d’imposta “inesistenti” e “non spettanti”. Complessivamente, (anche) l’assetto normativo attualmente vigente si caratterizza per un’ambiguità di fondo circa i confini che dovrebbero guidare l’interprete nella qualificazione del credito d’imposta indebitamente utilizzato. Incertezza che, come dicevamo, risente della volontà della legge delega prima, e del decreto delegato poi, di porsi in continuità con arresti giurisprudenziali che, a loro volta, erano intervenuti in relazione a norme la cui interpretazione non avrebbe potuto con-

⁽⁴⁶⁾ A. Giovanardi, *Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti*, cit., loc. cit., 3623.

sentire esiti soddisfacenti, scegliendo di utilizzare come criterio guida quello basato sulla impalpabile distinzione fra elementi “costitutivi” e “accessori” del credito. Ambiguità che non può che continuare a destare, come in passato, rilevanti preoccupazioni alla luce delle implicazioni – messe in luce in precedenza – derivanti dalla diversa qualificazione del credito come non spettante ovvero inesistente.

E allora, la modifica paradossalmente più rilevante – e l’unico elemento di vera novità rispetto al previgente regime – risulta indubbiamente essere l’eliminazione del requisito “perceptivo” prima richiesto dall’art. 13, 5° comma, d.lgs. n. 471 del 1997, alla quale conseguirà un plausibile allargamento dell’insieme di fattispecie che potranno essere attratte nel novero dell’inesistenza. Una modifica che, per quanto forse condivisibile nel merito, pone più di qualche dubbio circa il rispetto del criterio della delega – proprio perché indicava al Governo il rispetto degli orientamenti giurisprudenziali – considerato che, come detto, le Sezioni Unite avevano “elevato” tale requisito al rango di elemento costitutivo della nozione di inesistenza. Novità, inoltre, alla quale si sarebbe dovuto accompagnare un differente intervento sui termini di decadenza, non essendo ormai più giustificato dedicare alla generalità dei crediti inesistenti un termine di ben otto anni; un termine la cui rispondenza al principio di proporzionalità (che, come detto in premessa, innerva espressamente tutto il sistema sanzionatorio) desta più di qualche perplessità⁽⁴⁷⁾.

Insomma, il risultato raggiunto con il testo definitivo era, si ribadisce, a mio parere inevitabile, una volta acquisito il criterio della delega. La riforma, infatti, appare opinabile nella misura in cui riscrive apparentemente le nozioni di “inesistenza” e “non spettanza” senza, però, voler compiere delle scelte radicali che avrebbero consentito di superare le incertezze sinora descritte: confinare la nozione di inesistenza alle fattispecie fraudolente oppure, alternativamente, eliminare la previsione di cui all’art. 1, 1° comma, lett. *g-quinquies*), n. 2), d.lgs. n. 74 del 2000, riconoscendo la valenza costitutiva di tutti quegli elementi che contribuiscono a disegnare il “tipo” giuridico del credito, ferme restando le ipotesi di “non spettanza” relative alle violazioni in materia di utilizzo. Alternative, queste sì, alle quali era chiamato il legislatore della riforma.

ROBERTO BABORO

⁽⁴⁷⁾ Cfr. G. Girelli, *La nuova disciplina sull’indebita compensazione*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, cit., 275 ss., spec. 284.

LA RESPONSABILITÀ SANZIONATORIA DEGLI ENTI COLLETTIVI CON PERSONALITÀ GIURIDICA PRIMA E DOPO LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

Sintesi: Il contribuente si propone di esaminare il controverso tema della responsabilità sanzionatoria degli enti collettivi con personalità giuridica, tenendo in considerazione le novità apportate al sistema dal d.lgs. n. 87 del 2024. Seppur si è trattato di un intervento generale di riforma che non ha intaccato, in maniera esplicita, l'impianto afflittivo/punitivo del sistema sanzionatorio tributario, non si può tacere delle spinte che arrivano anche dalla giurisprudenza di legittimità di portare la sanzione tributaria entro gli schemi del modello para civilistico, ritenuto più idoneo ad inquadrare quella che è ormai ritenuta un componente di gettito al pari del tributo.

Abstract: This paper aims to examine the controversial issue of punitive liability of legal entities with juridical personality, taking into account the changes introduced to the system by Legislative Decree No. 87 of 2024. Although this was a general reform that did not explicitly affect the punitive structure of the tax sanctioning system, it is impossible to ignore the pressures – also coming from the Supreme Court – to frame tax penalties within a quasi-civil model. This model is considered more suitable for encompassing what is now increasingly regarded as a revenue component, comparable in nature to the tax itself.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Gli interventi correttivi del principio personalistico della sanzione: l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003. – 3. I margini di operatività della regola contenuta nell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003: la centralità della funzione nomofilattica esercitata dalla Corte di Cassazione. – 4. La sanzionabilità del terzo concorrente nell'illecito tributario della persona giuridica: il controverso rapporto tra l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003 e l'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997. – 5. Il nuovo corso della giurisprudenza di legittimità sulla configurabilità del concorso dell'*extraneus* nell'illecito societario. – 6. Riflessioni sulle modifiche alla disciplina sanzionatoria degli enti collettivi apportate dal d.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024.

1. – Premessa

Il principio personalistico – inteso come riferibilità della sanzione al soggetto persona fisica che materialmente commette la violazione⁽¹⁾ – muoveva dalla premessa secondo cui *“la natura delle violazioni punite con sanzione amministrativa, omogenea nella sostanza a quella delle violazioni costituenti reato, esige che l'applicazione della sanzione non possa aver luogo se l'azione o l'omissione che integra l'illecito non viene posta in essere da un soggetto imputabile e non è qualificata almeno da colpa, se non da dolo: occorre allora ammettere che il comportamento sanzionato non può*

(1) Cfr. art. 2, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997.

essere riferito se non ad un essere umano; soggetti giuridici non umani non possono essere destinatari di sanzioni afflittive, giacché (...) societas delinquere non potest" (2). Gli enti collettivi, dunque, non rispondevano delle sanzioni amministrative tributarie, salvo poi il legislatore realizzare che, al verificarsi di determinate situazioni, si rendeva necessario sanzionare anche il loro comportamento antigiusuridico dato che finivano essi stessi per avvantaggiarsi dell'illecito realizzato dalle persone fisiche (3). La conseguenza era una criticabile scissione tra "soggetto passivo dell'obbligazione tributaria" e "trasgressore o autore dell'illecito" (4), stante la convivenza di un modulo sanzionatorio personalistico "puro" ed uno "ibrido" (5).

Il principio personalistico veniva temperato dalle disposizioni contenute nell'art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997 (6) che prevedeva una responsabilità solidale dell'autore della violazione che fosse *"dipendente o rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio ovvero dipendente, rappresentante o amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze"* e la persona, società, associazione od ente a beneficio dei quali avesse agito il trasgressore, salvo il diritto di regresso (7), con la conseguenza che dell'illecito tributario realizzato da una società di grandi dimensioni rispondeva l'autore dell'illecito che veniva punito con una sanzione del tutto non proporzionata alla sua capacità economica (8).

(2) Così F. Batistoni Ferrara, *Principio di personalità: elemento soggettivo e responsabilità del contribuente, retro*, 1999, 1510; A. Giovannini, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, retro*, 1997, 1188 ss.

(3) V. R. Cordeiro Guerra, *Il principio di personalità*, in AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. Giovannini – A. Di Martino – E. Marzaduri, Tomo II, Milano, Giuffrè ed., 2016, 1450.

(4) L. Tosi, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1329 ss., ha sottolineato la "dicotomia tra le problematiche concernenti l'imposta, che si riflettono in capo all'ente – contribuente, e quelle concernenti la sanzione, che si riflettono in capo alla persona fisica – autore della violazione".

(5) Cfr. G. Falsitta, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 475 ss.

(6) Per un cui approfondimento si rinvia a M. Pierro, *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, 224 ss.

(7) Inoltre, l'art. 11, 1° comma, d.lgs. n. 472 del 1997 (riproducendo quanto originariamente sancito dall'art. 5, 2° comma, dello stesso decreto) prevede che la persona fisica autrice della violazione possa rispondere a titolo sanzionatorio soltanto entro il limite massimo stabilito *ex lege* ed attualmente fissato in euro 50mila, salvo il caso in cui la violazione sia stata commessa con dolo o colpa grave.

(8) G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, 505.

Il sistema è stato modificato dall'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (conv., con modif., dalla l. 24 novembre 2003, n. 326), il quale ha attribuito la responsabilità dell'illecito agli enti dotati di personalità giuridica creando però un sistema disomogeneo e foriero di criticità⁽⁹⁾. La nuova disciplina ha introdotto la responsabilità *esclusiva* della persona giuridica per la sanzione amministrativa, in deroga al principio personalistico che prevede la riferibilità della sanzione alla persona fisica e al principio di solidarietà di cui all'art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997. Un meccanismo, definito “perverso e paradossale”⁽¹⁰⁾, che, in alcune circostanze, assegnava “alla persona giuridica una ‘convenienza aggiuntiva’”.

Il *revirement*⁽¹¹⁾ ha alimentato una serie di dubbi e interrogativi che il Legislatore tributario, a distanza di più di vent'anni ha cercato di risolvere con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, emanato in attuazione dell'art. 20 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, che, con l'obiettivo di rendere più coerente il sistema sanzionatorio degli enti collettivi, ha esteso anche agli enti privi di personalità giuridica la riferibilità esclusiva della sanzione amministrativa tributaria.

2. – *Gli interventi correttivi del principio personalistico della sanzione: l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003*

Per comprendere gli interrogativi sollevati dall'assetto normativo determinato dall'introduzione dell'art. 7 d.lgs. n. 269 del 2003⁽¹²⁾, e, soprattutto, per apprezzare la funzione nomofilattica della Corte di Cassazione che, nell'ultimo ventennio, in attesa di puntuali interventi

⁽⁹⁾ A. Giovannini, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro, retro*, 2022, 122 ss., ha sostenuto che l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, “ha creato un meccanismo confuso e per certi versi paradossale: riferendo il carico della sanzione solo alla persona giuridica, ha finito, almeno in alcune circostanze, per rendere conveniente l'evasione anche sul terreno sanzionatorio, per dare ad essa, evasione, una convenienza aggiuntiva”.

⁽¹⁰⁾ A. Giovannini, *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., 1388; Id., *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2013, 509 ss.

⁽¹¹⁾ Parla di “duro colpo” all'impianto sanzionatorio del d.lgs. n. 472 del 1997 P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2007, 418; sulla stessa linea il pensiero di S. Dorigo, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie, retro*, 2018, 1112 ss., che parla di “vero e proprio uragano” sull'assetto sostanzialmente equilibrato recato dal d.lgs. n. 472 del 1997.

⁽¹²⁾ F. Paparella, *Sulla responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Giur. comm.*, 2021, 765 ss.

normativi, ha cercato di chiarire i diversi dubbi interpretativi sollevati da disposizione⁽¹³⁾, è essenziale dare conto della *ratio* e del contenuto.

Il Legislatore, con l'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, ha ridimensionato il principio di personalità delle sanzioni (lasciando inalterata la disciplina relativa sia alle persone fisiche che hanno agito nell'interesse di società sia agli enti privi di personalità giuridica⁽¹⁴⁾), stabilendo che degli illeciti commessi dagli enti collettivi con personalità giuridica⁽¹⁵⁾ non risponde chi ha commesso l'illecito, ma il contribuente.

Si è dunque creato un sistema c.d. "binario" in cui, da un lato, gli enti privi di personalità giuridica – che beneficiano del vantaggio economico derivante dalla violazione – rispondono della sanzione in solido, *ex art.* 11, d.lgs. n. 472 del 1997, con il trasgressore (obbligato principale) nei cui confronti può essere promossa un'azione di regresso; mentre, le società o gli enti con personalità giuridica ne rispondono in via esclusiva, a prescindere sia dall'elemento psicologico con il quale l'illecito è stato commesso, sia dal beneficio economico derivante dalla violazione.

Questa differenza di trattamento ha determinato, con riferimento agli enti con personalità giuridica, la "totale estromissione sul versante sanzionatorio delle persone fisiche che hanno materialmente agito"⁽¹⁶⁾, non in linea con l'art. 3 Cost.⁽¹⁷⁾, oltre che con l'art. 27, 1° comma, Cost.⁽¹⁸⁾. Sul punto si è sviluppato un ampio dibattito dottrinale.

Da un lato vi è stato chi⁽¹⁹⁾ ha sostenuto che la nuova disciplina segnava un ritorno al passato, reintroducendo di fatto una forma di re-

⁽¹³⁾ Ne dà conto S.F. Marzo, *Sanzioni tributarie a carico di società, tra punti fermi e questioni aperte*, in *Nuovo not. giur.*, 2020, 31 ss.

⁽¹⁴⁾ Cfr., circ. 21 giugno 2004, n. 28/E, par. 4.1.

⁽¹⁵⁾ Come evidenziato nella relazione illustrativa, "la disposizione, investendo dell'obbligazione il soggetto che ha tratto vantaggio dalla violazione, intende accrescere le garanzie di adempimento dell'obbligazione stessa".

⁽¹⁶⁾ R. Cordeiro Guerra, *Il principio di specialità*, cit., 1456.

⁽¹⁷⁾ Cfr. G. Marongiu, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 373 ss.; C. Fava, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, Giuffrè ed., 2006, 117 ss.

⁽¹⁸⁾ I. Manzoni, (voce) *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.*, Annali I, 2007, 730, sostiene che "se (...) si ritiene, come riteniamo, che il principio della personalità della pena di cui al comma 1 dell'art. 27 Cost. sia direttamente applicabile anche alle sanzioni amministrative tributarie in quanto pur sempre pene in senso costituzionalmente apprezzabile, non può che concludersi, a nostro avviso, nel senso dell'incostituzionalità, per contrasto con l'art. 27, co. 1, Cost., di tutte quelle norme che pongano il pagamento della sanzione amministrativa esclusivamente e definitivamente a carico di soggetti diversi dall'autore dell'illecito".

⁽¹⁹⁾ G. Marongiu, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, cit., 373 ss.; I. Manzoni, (voce) *Illecito amministrativo tributario*, cit., 717 ss.

sponsabilità oggettiva, discriminatoria e, quindi, incostituzionale. Si evidenziava infatti che a fronte di una marcata deresponsabilizzazione dei *manager* delle grandi multinazionali, le persone fisiche che agivano (e agiscono) in qualità di rappresentanti legali o negoziali di altri soggetti o di enti sforniti di personalità giuridica, rimanevano gravate della sanzione.

Dall'altro vi era chi⁽²⁰⁾ riteneva che la novella del 2003 avrebbe impattato solo sull'individuazione del soggetto a cui irrogare la sanzione, lasciando inalterato il meccanismo di accertamento della colpa e la determinazione della sanzione in capo all'autore materiale, in una logica simile a quella di un'espromissione *ex lege*⁽²¹⁾. Logica che è stata respinta da chi ha sostenuto che escludere "del tutto i dirigenti, gli amministratori e i consulenti fiscali dall'illecito, significa(va) porre le condizioni perché la tecnostuttura (scegliesse) irresponsabilmente di osservare o meno la legge fiscale sulla base solo di valutazione di convenienza economica e non etiche e di liceità"⁽²²⁾. Non veniva, dunque, negato il principio di personalità della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ma solo la sussistenza di un vincolo di solidarietà tra autore materiale dell'illecito e contribuente in ordine all'adempimento di un'obbligazione sanzionatoria⁽²³⁾. Insomma, secondo questo orientamento, il principio di personalità della sanzione non veniva snaturato ma veniva introdotto "un principio teso ad imputare la sanzione al soggetto (l'organismo produttivo) che effettivamente trae vantaggio dalla condotta illecita"⁽²⁴⁾.

3. – I margini di operatività della regola contenuta nell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003: la centralità della funzione nomofilattica della Corte di Cassazione

La giurisprudenza di legittimità ha contribuito a delineare il sistema sanzionatorio amministrativo tributario e ha offerto una lettura interpretativa più coerente con i principi contenuti nel d.lgs. n. 472 del 1997, proponendo soluzioni mediane tra il modello personalistico e quello della responsabilità oggettiva. E lo ha fatto utilizzando sia il criterio del beneficio derivante dall'illecito tributario, sia rilevando che in alcuni casi l'uti-

⁽²⁰⁾ L. Del Federico, *Sanzioni amministrative relative a persone giuridiche e favor libertatis*, in *Giustizia Tributaria*, 2007, 613 ss.

⁽²¹⁾ A. Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 143 ss.

⁽²²⁾ F. Gallo, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 11 ss.

⁽²³⁾ F. Gallo, *op. ult. cit.*, 34.

⁽²⁴⁾ F. Randazzo, *Il carattere afflittivo della sanzione tributaria della società di capitali esclude, in caso di estinzione, la sua trasmissione ai soci: le ragioni di condivisione dell'indirizzo della Cassazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 28 ss.

lizzo dello schema societario era finalizzato al solo scopo di assicurare l'applicazione della eventuale sanzione amministrativa in capo all'ente e non all'autore dell'illecito.

Il principio del “beneficio” (derivante dall'illecito tributario) ha consentito l'individuazione del soggetto cui imputare l'addebito sanzionatorio non solo a chi ha avuto ruoli interni all'ente (legale rappresentante, amministratore) ma anche a chi, pur in assenza di immedesimazione organica con l'ente stesso, ha di fatto ricoperto un ruolo amministrativo/gestorio, impartendo istruzioni agli amministratori di diritto e condizionando le scelte aziendali⁽²⁵⁾. E così la Corte con alcune decisioni, in virtù dell'art. dell'art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997 in combinato disposto con l'art. 7, 3° comma, d.l. n. 269 del 2003, ha riconosciuto la responsabilità dell'autore materiale della violazione (amministratore o rappresentante legale) che aveva agito per perseguire un interesse proprio, diverso da quello sociale⁽²⁶⁾, escludendo conseguentemente quella esclusiva dell'ente, con conseguente riespansione del principio personalistico.

La giurisprudenza di legittimità ha poi eluso l'applicazione dell'art. 7 affermando⁽²⁷⁾ che lo stesso incontra un limite nell'utilizzo artificioso, e dunque per fini illeciti, dello schema societario – mera *fictio* – con la conseguenza che le sanzioni amministrative tributarie devono essere irrogate non all'ente ma alla persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate. La persona giuridica, in questi casi, è creata nell'interesse esclusivo della persona fisica, unica beneficiaria delle violazioni, e non vi sono differenze tra trasgressore e contribuente (elemento

⁽²⁵⁾ Cfr. Cass. civ., ord. 6 giugno 2022, n. 18082; Cass. civ., 11 marzo 2016, n. 4775; Cass. civ., ord. 25 ottobre 2017, n. 25284; Cass. civ., 7 novembre 2018, n. 28331, con nota di F. Tundo, *L'amministratore di fatto non risponde delle violazioni tributarie della società – I nebulosi confini dell'ascrizione del carico sanzionatorio alla persona giuridica*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, 121 ss.; M. Miscali, *La responsabilità dell'amministratore di fatto a titolo di concorso ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997*, retro, 2018, 1759 ss.

⁽²⁶⁾ Cass. civ., 9 ottobre 2020, n. 21790, con nota di F. Paparella, *Sulla responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., 765 ss.; Cass. civ., ord. 13 luglio 2020, n. 14875; Cass. civ., ord. 18 aprile 2019, n. 10975; Cass. civ., 9 maggio 2019, n. 12334, con nota di A. Renda, *Eccezioni al principio di personalità esclusiva delle persone giuridiche per la sanzione tributaria*, retro, 2020, 387 ss., nonché con nota di M. Di Siena, *Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di cassazione*, in *Riv. telem. dir. trib.* del 23 settembre 2019. Nello stesso senso anche le precedenti Cass. civ., 7 novembre 2018, n. 28331; Cass. civ., 8 marzo 2017, n. 5924; Cass. civ., 28 agosto 2013, n. 19716.

⁽²⁷⁾ Cass. civ., ord. 6 giugno 2022, n. 18082; Cass. civ., ord. 30 maggio 2022, n. 17357; Cass. civ., ord. 21 aprile 2022, n. 12716; Cass. civ., 20 ottobre 2021, n. 29038; Cass. civ., ord. 18 aprile 2019, n. 10975; Cass. civ., ord. 22 maggio 2020, n. 9448; Cass. civ., 8 marzo 2017, n. 5924; Cass. civ., 28 agosto 2013, n. 19716.

invece imprescindibile ai fini dell'applicazione della regola contenuta nel già menzionato art. 7). Più nello specifico, ogni qualvolta emerga che l'ente dotato di personalità giuridica sia stato utilizzato dall'autore materiale della violazione⁽²⁸⁾ quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a suo personale vantaggio, “*viene meno la ‘ratio’ che giustifica l'applicazione del suddetto art. 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito*”⁽²⁹⁾.

Corollario di questa tesi giurisprudenziale è il principio per cui è l'Amministrazione finanziaria a dover dimostrare che la società è strumento artificioso finalizzato a dissimulare i reali interessi del *dominus*; se la società è fittizia e quindi il contribuente è l'amministratore di fatto, allora non può essere sanzionata, se la società, invece, è reale, in questo caso non è sanzionabile l'amministratore di fatto⁽³⁰⁾. Questa linea giurisprudenziale è stata valutata favorevolmente da chi⁽³¹⁾ ha ravvisato nel criterio del beneficio o del vantaggio una soluzione quantomeno coerente per far fronte a un dato normativo di dubbia formulazione; e contestata da chi⁽³²⁾, invece, ha rilevato l'assenza nel disposto normativo di alcun riferimento al principio del beneficio quale criterio interpretativo sistematico ai fini delle condizioni per l'imputazione della sanzione al trasgressore e non al contribuente.

La questione era problematica, e, certamente, l'intervento della giurisprudenza di legittimità era stato lodevole ai fini di tentare di dare coerenza all'intero sistema sanzionatorio amministrativo, anche se non poteva certamente considerarsi risolutivo al pari di un intervento normativo. Intervento che – come si vedrà meglio *infra* – è arrivato con il d.lgs. n. 87 del 2024 il quale, però, non ha “normativizzato” il criterio del beneficio,

(28) Il quale, abusando della propria posizione di supremazia al fine di indurre altri a commettere violazione, potrebbe anche essere qualificato, in ipotesi, come ‘autore mediato’ ex art. 10, d.lgs. n. 472 del 1997, anche se l'accertamento di tale qualità è estremamente difficoltosa. Sul punto, v. F. Paparella, *La rilevanza dell'autore mediato*, in AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. Giovannini – A. Di Martino – E. Marzaduri, Tomo II, Milano, 2016, 1531 ss.

(29) In questi termini, Cass. civ., 20 ottobre 2021, n. 29038.

(30) Cass. civ., 23 gennaio 2023, n. 1946.

(31) F. Paparella, *Sulla responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., 765 ss.

(32) S.M. Ronco, *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 587 ss.

limitandosi la relazione illustrativa a precisare che nel nuovo sistema “restano fermi i principi fissati dalla giurisprudenza in tema di società ed enti costituiti ai fini illeciti”. In altri termini, l'intervento normativo di cui sopra, in funzione meramente ricognitiva, non ha fatto altro che confermare quel sistema di responsabilità “duale” che già da un autorevole Autore⁽³³⁾ era stato indicato come una valida soluzione per mettere ordine nella complessa materia della responsabilità fiscale delle imprese e dei collaboratori delle stesse.

4. – *La sanzionabilità del terzo concorrente nell'illecito tributario della persona giuridica: il controverso rapporto tra l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003 e l'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997*

Un'altra via che la giurisprudenza di legittimità ha percorso per disapplicare l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, a beneficio della riespansione del principio di personalità della sanzione, è stata quella di attribuire la responsabilità all'autore materiale dell'illecito attraverso l'applicazione dell'istituto del concorso di persone *ex* art. 9 d.lgs. n. 472 del 1997⁽³⁴⁾.

Il tema è di interesse perché rappresenta uno dei rari casi in cui si è provato a recepire nel sistema dell'illecito amministrativo tributario i principi penalistici in tema di concorso di persone, anche se con risultati poco apprezzabili visto che la prassi ha dimostrato come non sia affatto semplice per l'Amministrazione finanziaria accertare la responsabilità a titolo di concorso di un soggetto differente dal contribuente⁽³⁵⁾.

Ciò posto, l'origine del dibattito è certamente individuabile nella posizione assunta dalla stessa Amministrazione finanziaria con l'entrata in

⁽³³⁾ F. Gallo, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., 35 – 36, già nel 2005 suggeriva di “creare (...) una doppia responsabilità dell'autore materiale dell'illecito e della persona giuridica. (...) Sul piano della struttura e sussistendo l'elemento soggettivo in capo alla persona fisica-organo, non è prospettabile una responsabilità fiscale della società-contribuente persona giuridica che non sia preliminarmente anche una responsabilità personale della persona fisica-organo (che rappresenta la società e opera per suo conto). Saremmo in presenza, cioè, di quello che Falzea chiama un illecito cumulativo, caratterizzato dal fatto che un unico elemento soggettivo figura in due fattispecie o, se si preferisce, che un unico illecito produce responsabilità plurime. Dove la responsabilità diretta della persona fisica-organo dipende dall'essere essa autrice dolosa dell'illecito e dove la responsabilità della società dipende dal rapporto (di amministrazione, di dipendenza e di consulenza) che lega l'una all'altra (...)”.

⁽³⁴⁾ Sul punto, A. Giovannini, *Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, retro, 1999, 153 ss.; C. Ricci, *Il concorso di persone*, in AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. Giovannini – A. Di Martino – E. Marzaduri, cit., 1515 ss.

⁽³⁵⁾ C. Ricci, *op. ult. cit.*, 1528.

vigore dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, con particolare riguardo alla individuazione delle disposizioni del d.lgs. n. 472 del 1997 che, stante la "clausola di salvaguardia" contenuta nel comma 3 del suddetto art. 7, potevano considerarsi ancora operative. In particolare, la legittimità del ricorso all'istituto del concorso di persone nell'ambito del quadro in esame è stata sostenuta partendo dal disposto letterale dell'art. 7, nel senso di ritenerlo non ostativo alla possibilità di irrogare la sanzione tributaria, a titolo di concorso, nei confronti di persone fisiche che non ricoprono il ruolo di amministratori, dipendenti o rappresentanti della persona giuridica ⁽³⁶⁾.

Questa interpretazione, come si vedrà, ha posto rilevanti problematiche, in quanto sospettata di essere in contrasto sia con la formulazione letterale dell'art. 7 sia con la sua *ratio*, e ciò nonostante alcuni ne condidessero invero il fondamento. A questo proposito, a chi ⁽³⁷⁾ ha affermato che non potesse dubitarsi "dell'applicabilità, anche alle persone giuridiche, delle disposizioni concernenti il concorso di persone" (si pensi al coinvolgimento nell'illecito del consulente tributario), si affianca chi ⁽³⁸⁾, sulla stessa linea, ha sostenuto che l'istituto del concorso di persone potesse "costituire un valido presidio per contrastare e sottoporre a sanzione tributaria quegli individui che operano celando le proprie attività illecite dietro 'lo schermo giuridico' dell'ente collettivo personificato".

Queste tesi, per quanto pregevoli, sollevavano dei dubbi.

In effetti, è sufficiente leggere la disposizione di cui all'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, per rendersi conto che è proprio l'applicazione di tale norma ad escludere *tout court* la contestuale applicazione della disposizione di cui all'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997 ⁽³⁹⁾.

⁽³⁶⁾ Cfr. circ. 21 giugno 2004, n. 28, par. 4, dove si afferma che la disposizione recata dall'art. 7, d.l. n. 269 del 2003 "riguarda, dunque, solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica. Ne consegue che per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa – se diverso dall'autore della violazione stessa – ai sensi dell'articolo 11 del d.lgs. n. 472 del 1997".

⁽³⁷⁾ G. Marongiu, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, cit., 373 ss.

⁽³⁸⁾ S.M. Ronco, *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, cit., 603.

⁽³⁹⁾ S. Comin – D. Stevanato, *La sanzionabilità tributaria dell'"amministratore di fatto"*, in *Boll. trib.*, 2017, 427 ss., condividono la tesi secondo cui la formulazione letterale dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, non può che far propendere per l'esclusione della configurabilità del concorso di terzi nell'illecito tributario ascrivibile ad una società o ente dotato di personalità giuridica.

Il dato letterale dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003 è univoco. Difatti, emerge in modo chiaro come con tale disposizione il Legislatore abbia inteso consentire l'irrogazione delle sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di persone giuridiche (ossia le sanzioni amministrative irrogabili per violazioni relative a tale rapporto fiscale) "*esclusivamente a carico della persona giuridica*" titolare del rapporto fiscale, quindi, con esclusione di qualunque altro soggetto diverso dalla persona giuridica titolare di tale rapporto (*id est* con esclusione dei dipendenti e amministratori non solo della predetta persona giuridica, ma anche di altre persone giuridiche, nonché con esclusione dei consulenti e degli altri concorrenti).

L'utilizzo dell'avverbio "*esclusivamente*" induce a ritenere come il Legislatore non abbia voluto ammettere alcuna eccezione al principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di persone giuridiche sono irrogabili soltanto a carico di queste ultime (ossia soltanto a carico delle persone giuridiche titolari di tale rapporto fiscale). D'altro canto, è solo di queste sanzioni amministrative che i consulenti e gli altri "concorrenti" possono essere chiamati a rispondere a titolo di "*concorso*" ai sensi dell'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997, visto che la responsabilità sanzionatoria a titolo di "*concorso*" non deriva dalla violazione di obblighi relativi al rapporto fiscale proprio del soggetto che risponde a titolo di "*concorso*". Pertanto, non risulta *a priori* ipotizzabile un'interpretazione restrittiva dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003 che si possa contrapporre ad una sua interpretazione estensiva, in quanto tale norma è suscettibile di una sola interpretazione e, cioè, che non possono essere chiamati a rispondere delle violazioni relative al rapporto fiscale di persone giuridiche soggetti diversi dalle persone giuridiche medesime.

Tutto ciò trova piena conferma anche nella relazione illustrativa ove viene affermato che "in deroga al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica di cui all'art. 2, co. 2, d.lgs. n. 472 del 1997 e in deroga al principio di solidarietà di cui all'art. 11 dello stesso decreto legislativo, si prevede la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché tale sanzione sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica". Ma vi è di più. Nella relazione illustrativa viene oltremodo chiarito che "in tal caso (...) è obbligato a sopportare l'onere della sanzione un soggetto diverso da quello che ha commesso l'illecito", ossia un soggetto diverso tanto dall'autore, quanto dal coautore, questo perché l'unico soggetto obbligato a sopportare l'onere della sanzione è la persona giuridica titolare del rapporto fiscale.

Queste considerazioni, in un primo momento, sono state fatte proprie dalla Corte di Cassazione, per la quale sembrava pacifico come il disposto letterale di cui all'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, precludesse l'ascrivibilità della responsabilità sanzionatoria a titolo di concorso sia nei riguardi di soggetti legati all'ente (dotato di personalità giuridica) da un rapporto organico sia nei riguardi di eventuali soggetti esterni all'ente stesso (ad esempio il consulente), salvo le ipotesi in cui fosse accertato che la persona giuridica rappresentasse una mera *factio* o una costruzione artificiosa creata nell'esclusivo interesse della persona fisica che ha commesso la violazione⁽⁴⁰⁾. Non solo. Per la giurisprudenza di legittimità, questa lettura non avrebbe potuto essere smentita nemmeno invocandone il presunto contrasto con l'art. 3, Cost., e, quindi, ponendo l'accento sulla circostanza che, in effetti, ai terzi concorrenti esterni nelle violazioni commesse da un ente sfornito di personalità giuridica, venisse riservato un trattamento sanzionatorio deteriore. Nemmeno un simile dubbio di legittimità costituzionale della norma avrebbe giustificato un'interpretazione "adequatrice" dell'art. 7 che si risolvesse nell'estensione del suddetto trattamento sanzionatorio anche a chi avesse concorso negli illeciti tributari di un ente dotato di personalità giuridica, in quanto ciò avrebbe condotto alla "violazione del principio di legalità, alla creazione di una fattispecie di responsabilità che il legislatore ha invece espressamente escluso"⁽⁴¹⁾.

Il monito giurisprudenziale sembrava cristallino: non vi può essere alcuna "elasticità" nel leggere, interpretare ed applicare l'art. 7 e non vi è alcuna distinzione tra concorrenti "interni" (non punibili) ed "esterni" (sanzionabili) rispetto alla persona giuridica contribuente, in quanto la sanzione deve essere imputata a quest'ultima in base alla "titolarità del rapporto tributario", senza che assuma alcun rilievo (perché sul punto la norma nulla dice) la qualità in cui abbia agito l'eventuale trasgressore concorrente⁽⁴²⁾. E ciò nonostante, solo qualche anno prima, si ritenesse

⁽⁴⁰⁾ Cass. civ., 6 maggio 2022, ord. n. 14634, con nota di A. Russo, *Violazioni tributarie dell'ente avente personalità giuridica: illegittime le sanzioni al consulente*, in *Fisco*, 2022, 2377 ss.; Cass. civ., ord. 28 aprile 2022, n. 13232; Cass. civ., ord. 22 maggio 2020, nn. 9448 e 9449, con nota di M. Di Siena, *Il concorso nell'illecito fiscale della persona giuridica. La fine ragionevole di un equivoco ed uno spunto per il futuro?* in *Riv. dir. trib.*, 2021, 35 ss.

⁽⁴¹⁾ Così, Cass. civ., ord. 6 maggio 2022, n. 14364.

⁽⁴²⁾ Del resto, già Cass. civ., 11 marzo 2016, n. 4775, con nota di C. Scalinci, *Societas delinquere non potest sed semper puniri debet: "assolto" il consulente dal "concorso nell'illecito tributario"*, in *Riv. dir. trib. - suppl. on line* del 16 aprile 2016, aveva già chiarito che le conseguenze sanzionatorie di ogni condotta (a chiunque e qualunque titolo imputabile) utile ad integrare un illecito sociale devono essere poste a carico della persona giuridica titolare del rapporto fiscale.

“scontato che il professionista (...) e più in generale ogni coautore atipico rispetto alla violazione del precetto tipicamente riferibile al contribuente, potesse assumere una responsabilità a titolo di concorso ex art. 9, d.lgs. n. 472/1997” (43).

5. – *Il nuovo corso della giurisprudenza di legittimità sulla configurabilità del concorso dell'extraneus nell'illecito societario*

L'orientamento che sembrava assolutamente granitico fino al 2022 è stato messo fortemente in discussione in alcune recenti sentenze (44), con cui la Suprema Corte ha precisato che il disposto di cui all'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, non osterebbe a che l'*extraneus* (leggasi anche professionista, consulente, ecc.) (45) possa comunque concorrere nella violazione commessa dalla società in virtù dell'applicazione dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, in quanto non sussisterebbe alcuna incompatibilità tra le due disposizioni.

Per giungere a queste conclusioni, i Giudici di legittimità, ponendosi in aperto e consapevole contrasto con l'orientamento assunto nell'ultimo decennio, hanno intrapreso un percorso logico giudico basato sull'art. 7, 3° comma, d.l. n. 269 del 2003, la cui clausola di compatibilità legittimerebbe l'interprete ad applicare l'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997, tutte quelle volte in cui occorre sanzionare, a titolo di concorso, soggetti estranei alla compagine societaria che hanno offerto un qualsiasi contributo materiale o psicologico alla realizzazione dell'illecito. L'applicazione dell'art. 9 in questi casi consente – secondo la Corte di Cassazione – di giungere ad una conclusione basata su ragioni di ordine logico e sistematico, oltre che finalizzate a rimuovere disparità di trattamento tra concorrenti nell'illecito posto in essere da impresa individuale (punibili ai sensi dell'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997) e illecito posto in essere da persona giuridica (astrattamente

(43) L. Del Federico, *Prima di implementare nuove norme sanzionatorie è bene fare il punto sul concorso di persone ex art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dialoghi trib.*, 2012, il quale, però, aveva ben presente come l'istituto del concorso fosse destinato ad operare “soltanto in casi macroscopici, anche in ragione delle difficoltà di accertamento del fatto da parte dell'Amministrazione, che in genere si limita al riscontro formale delle violazioni da parte dei naturali destinatari delle norme”.

(44) Il riferimento è a Cass. civ., 25 luglio 2024, n. 20697 e Cass. civ., 29 luglio 2024, n. 21092, nelle quali si eccepiva la legittimità di due atti di contestazione sanzioni notificati rispettivamente ad un notaio e ad un dottore commercialista.

(45) Sul punto, si rinvia a M. Mauro, *La responsabilità tributaria del consulente*, Milano, Giuffrè ed., 2023, *passim*; Id., *Considerazioni critiche sul concorso del consulente negli illeciti amministrativi da elusione fiscale*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2023, 802 ss.

non punibili giusta l'applicazione della norma speciale di cui all'art. 7, d.l. n. 269 del 2003). Una soluzione che, dunque, consente di ampliare lo spettro sanzionatorio e, pertanto, le possibilità di introitare il relativo gettito perché: i) attraverso l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, si pone a carico della persona giuridica l'applicazione della sanzione amministrativa a meno che non si dimostri che l'*intraneus* abbia tratto un beneficio dalla creazione dello schermo societario e allora sarà egli stesso a rispondere; ii) con l'applicazione dell'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997, si accerta la responsabilità per la violazione in capo all'eventuale *extraneus* che, a titolo di concorso, è chiamato a rispondere della sanzione al pari dell'ente dotato di personalità giuridica ⁽⁴⁶⁾.

Si tratta di una responsabilità a titolo di concorso dell'*extraneus* che la Corte di Cassazione sembra immaginare – quantomeno – solo con riferimento a soggetti persone fisiche e non anche con riferimento ad altre persone giuridiche, dato che la responsabilità di cui sopra viene fatta discendere dal previo accertamento di condizioni materiali e psicologiche (necessarie, per l'appunto, ai fini della configurazione del concorso) che, obiettivamente, solo una persona fisica può possedere. Sotto questo aspetto, la Corte di Cassazione è chiarissima nel precisare che il concorso può configurarsi solo al ricorrere congiunto di due elementi, uno oggettivo e l'altro soggettivo. Secondo il primo, l'*extraneus* risponde per il contributo materiale, anche agevolativo, offerto, mentre, sul piano soggettivo, egli risponde “*in funzione del criterio della coscienza e della volontà*”, a valle di un'indagine del “profilo umano” di ascrizione.

In buona sostanza, a parte questo ultimo lucido passaggio, la Corte di Cassazione, nelle sentenze del luglio 2024, è giunta a sostenere una tesi che non appare arduo definire al limite del ragionevole, nel momento in cui ha finito per distinguere la posizione dell'*intraneus*, che non si vede attinto da alcuna responsabilità perché questa si concentra in capo alla persona giuridica giusta l'applicazione dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, da quella dell'*extraneus* che, invece, concorrerebbe sempre nell'illecito della persona giuridica ex art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997, e sarebbe quindi chiamato a rispondere della sanzione amministrativa.

⁽⁴⁶⁾ In questo caso, difatti, non si configura un'ipotesi di responsabilità solidale, che è istituto profondamente diverso da quello del concorso di persone: nel primo caso, l'adempimento di un soggetto ha efficacia liberatoria nei confronti degli altri soggetti mentre nel caso di concorso ciascun concorrente soggiace ad una sanzione, senza che il pagamento da parte di uno estingua l'obbligazione degli altri.

Ed infatti, evidentemente avvedutasi delle conseguenze in termini di disparità di trattamento derivanti dalla riferibilità della regola di cui all'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, al solo *intraneus* e dalla applicazione della regola del concorso *ex art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997*, al solo *extraneus*, la Corte di Cassazione è ritornata sul tema adottando invero un approccio più equilibrato⁽⁴⁷⁾, che non fa altro che prefigurare una possibile rimessione della questione alle Sezioni Unite.

Nello specifico, pur confermando che la regola dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, può trovare applicazione soltanto quando la violazione sia stata realizzata dall'*intraneus*, e non anche quando sia stata posta in essere dall'*extraneus*, la cui sanzionabilità non può che passare dall'applicazione dell'istituto del concorso esterno *ex art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997*, la Corte ha anche aggiunto che perché trovi applicazione tale istituto è necessario dimostrare lo specifico vantaggio che egli ha conseguito, autonomo e distinto da quello della società contribuente. In altri termini, la regola del concorso esterno di cui all'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997, è applicabile – secondo questa lettura – soltanto nell'ipotesi in cui la condotta del terzo lo abbia portato a conseguire un autonomo beneficio rispetto a quello della società, da intendersi come un *quid pluris* rispetto all'ordinario corrispettivo percepito per la sua prestazione. Occorre quindi che il terzo *extraneus*, per rispondere della sanzione amministrativa a titolo di concorso, abbia volutamente posto in essere una condotta finalizzata al perseguimento di benefici che, laddove avesse svolto le proprie tipiche funzioni professionali, non avrebbe certamente conseguito.

Si tratta, senza dubbio, di una decisione che sembra anticipare quella che potrebbero adottare le Sezioni Unite in caso di rimessione, indice di una volontà di mediazione della Corte tra le soluzioni accolte nelle sentenze n. 20697 e n. 21092 del 2024; ciò nonostante, diversi dubbi permangono.

⁽⁴⁷⁾ Cass. civ., 28 agosto 2024, n. 23229, con nota di G. Petrillo, *Sanzioni amministrative per violazioni tributarie e responsabilità concorsuale nel caso dei consulenti*, in *Riv. telem. dir. trib.* del 13 maggio 2025. La soluzione interpretativa quivi adottata è stata ripresa in due recenti sentenze, Cass. civ., 25 marzo 2025, nn. 7948 e 7951, oggetto di commento critico da parte di M. Mauro, *Sul concorso del consulente tributario con il trasgressore organico agli enti collettivi: critica alla giurisprudenza creativa*, in *Riv. telem. dir. trib.* del 20 maggio 2025. L'A. fa notare che le sentenze del marzo 2025 “hanno disatteso l'orientamento maggiormente restrittivo adottato con la pronuncia n. 23229 del 2024, in cui la Suprema Corte aveva circoscritto le ipotesi di configurabilità del concorso del consulente, riferendole ai soli casi in cui al terzo fosse addebitabile l'interesse, nella condotta illecita, di perseguire personali “specifici” vantaggi, distinti da quelli propri della società contribuente”.

Innanzitutto, non è chiaro e potrebbe rilevarsi foriero di incertezze il rintracciamento di quel “*quid pluris*” di beneficio che il terzo ritrae dalla condotta illecita, ossia l’individuazione di una chiara linea di confine tra ciò che può considerarsi “corrispettivo della propria prestazione” e ciò che invece “va oltre”, perché non qualificabile come mera prestazione al servizio del committente. Potrebbe infatti essere molto complicato l’accertamento di una circostanza simile, con il rischio che la regola del concorso dei terzi finisca per applicarsi in via residuale ovvero, al contrario, in maniera indiscriminata, perché del tutto assente una direttrice chiara idonea ad escluderlo o meno.

In secondo luogo, la teoria del “beneficio autonomo e distinto” in capo al terzo quale requisito costitutivo per l’applicazione della regola del concorso esterno suscita dubbi in punto di reale qualificazione del contributo offerto dal terzo quale mero concorso, adombrandosi invero una fattispecie criminosa autonoma e distinta dalla violazione realizzata dalla società. Se, come insegna la dottrina penalistica⁽⁴⁸⁾, per configurarsi il concorso è necessario che vi sia coincidenza della volontà di tutti i compartecipi di commettere uno specifico reato, cioè vi sia una compartecipazione nell’illecito, allora la presenza del beneficio “autonomo e distinto” in capo al terzo, rispetto a quello che ritrae la persona giuridica evadendo o eludendo le imposte, denota la sussistenza di un obiettivo differente cui tende la condotta del terzo e finanche non coincidente con quello cui punta la società, tale da ingenerare il dubbio che il terzo possa porre in essere una distinta fattispecie di reato, che escluderebbe in via automatica la configurabilità del concorso. Se la condotta criminosa imputabile alla società è certamente diretta a realizzare un fenomeno evasivo mentre quella del terzo è diretta ad ottenere un beneficio “autonomo e distinto” rispetto al corrispettivo ricevuto per la propria prestazione, sorge il dubbio che difetti proprio l’elemento costitutivo del concorso di matrice penalistica, ossia la compartecipazione volontaria a raggiungere il medesimo fine/beneficio (da spartire) fra i diversi correi.

Ciò che si vuole dire è che la Corte di Cassazione, introducendo per via pretoria il requisito del “beneficio distinto e autonomo” in capo al terzo quale elemento costitutivo della configurabilità dell’istituto del concorso esterno, pare aver teorizzato una nuova e autonoma responsabilità del *extraneus*, quasi una responsabilità “da posizione”, che più che “legit-

⁽⁴⁸⁾ V., per tutti, A.R. Latagliata, *Concorso di persone nel reato, dir. pen., (Voce)*, in *Enc. dir.*, VIII, 1961, 568 ss.

timare” l’applicazione dell’istituto finisce invero per depotenziarlo, sollevando viepiù dubbi in punto di sospetta violazione dei precetti costituzionali e, in specie, dell’art. 25 Cost. Il tutto in un contesto in cui la Corte “crea” finanche una nuova condotta criminosa, ossia quella del “suggeritore interessato”, cioè colui che tecnicamente cura operazioni finalizzate a raggiungere obiettivi illeciti o elusivi; anche qui, bisognerebbe comprendere gli elementi costitutivi di siffatta fattispecie di reato e verificarne la sua tenuta rispetto ai principi costituzionali.

In buona sostanza, il requisito del “beneficio distinto e autonomo” teorizzato dalla Suprema Corte per giustificare la configurabilità dell’estensione della responsabilità in capo al terzo a titolo di concorso non può assurgere ad elemento costitutivo, in quanto ciò che deve sussistere (e deve essere accertato giudizialmente) è il collegamento causale tra condotta e illecito. L’ottenimento di un vantaggio, soprattutto se di carattere economico, può costituire al più un indizio o il movente del possibile coinvolgimento nella realizzazione concorsuale del reato che lo ha generato⁽⁴⁹⁾.

Non va infatti dimenticato che la distinzione tra beneficiario economico della condotta e concorrente nel reato può tradursi in un esonero del primo da responsabilità penale quando, sulla base di un rigoroso accertamento giudiziale, non emergano elementi da cui desumere una concreta partecipazione alla condotta delittuosa, anche laddove ricorra un interesse al compimento del reato⁽⁵⁰⁾.

Di queste e di tutte le altre indicazioni provenienti dalla normativa e dalla giurisprudenza penalistica non potranno che tenere conto le Sezioni Unite se e quando la questione in esame verrà a loro rimessa, essendo il concorso di persone un istituto tipico, e anche particolarmente problematico, del diritto penale, delle cui relative acquisizioni non è possibile prescindere.

(49) In materia penalistica è indubbio che il beneficio economico conseguito converga con altri indizi, così come stabilito dalla regola generale di cui all’art. 192, 2° comma, c.p., affinché insieme “diano la concreta misura dello specifico contributo causale e psicologico dato dal singolo membro, in qualità di mandante dell’iniziativa, all’ideazione, deliberazione e organizzazione del crimine” (Cass. civ., sez. un., 30 ottobre 2003, n. 45276).

(50) V. D. Pagani, *Beneficio economico e concorso nel reato*, in *Archivio Penale*, Fasc. 3, 2017, *sub* Quesiti.

6. – *Riflessioni sulle modifiche alla disciplina sanzionatoria degli enti collettivi apportate dal d.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024*

Il contesto normativo in cui sono maturati gli orientamenti giurisprudenziali di legittimità di cui si è dato conto è significativamente mutato all'indomani della pubblicazione del d.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024, recante revisione del sistema sanzionatorio tributario⁽⁵¹⁾.

Per le violazioni compiute a partire dal 1° settembre 2024⁽⁵²⁾, trova infatti applicazione il nuovo comma 2-*bis* dell'art. 2, d.lgs. n. 472 del 1997, il quale: i) riproduce il contenuto dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003; ii) stabilisce che anche le sanzioni relative al rapporto tributario proprio delle società di persone restano a carico delle società, fatta salva nella fase della riscossione la disciplina civilistica sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica; iii) prevede che, se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per loro conto⁽⁵³⁾.

L'obiettivo che il Legislatore delegato ha inteso perseguire con l'introduzione del comma 2-*bis* è individuato nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 87 del 2024, ove si legge che si è inteso superare il passato sistema di dubbia razionalità in cui, da un lato, erano punibili le persone giuridiche e, dall'altro, le persone fisiche che agivano in proprio (contribuenti individuali) o per conto di enti collettivi diversi dalle persone giuridiche (società di persone, enti privi di personalità giuridica ecc.). In buona sostanza, il Legislatore delegato, per sua stessa ammissione, non ha fatto altro che adeguare il sistema sanzionatorio amministrativo tributario alla nuova logica ordinamentale espressa dal d.lgs. n. 231 del 2001 sulla responsabilità degli enti collettivi, ossia al primo importante testo normativo

⁽⁵¹⁾ Prime osservazioni erano state formulate allo schema di decreto da A. Giovanardi, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. telem. dir. trib.* del 20 aprile 2024.

⁽⁵²⁾ Scelta che è stata criticata dalla dottrina. Sul punto, si rinvia alle condivisibili considerazioni di G. Corasaniti, *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario*, *retro*, 2024, 1270 ss. Deroga al *favor rei* che invece è stata avallata da Cass. civ., 19 gennaio 2025, n. 1274.

⁽⁵³⁾ Va segnalato che a seguito dell'approvazione del "Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali" con il d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173, a partire dal 1° gennaio 2026 troverà applicazione il nuovo art. 10, rubricato "Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie", nel quale è sostanzialmente confluito il disposto di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 472 del 1997.

che, sovvertendo il tradizionale principio del “*societas delinquere non potest*”, ha attribuito al giudice penale la competenza a sanzionare, oltre che i soggetti (persone fisiche) che hanno materialmente commesso il reato, anche l’ente nell’interesse o a vantaggio della quale il reato sia stato commesso, ovvero il suo patrimonio.

Pur non essendo stato rimaneggiato l’impianto del d.lgs. n. 472 del 1997⁽⁵⁴⁾, la via che sembra abbia voluto intraprendere il Legislatore tributario è la medesima di quella già imboccata con il d.lgs. n. 231 del 2001, ossia quella di rendere responsabili gli enti, con o senza personalità giuridica, degli illeciti che vengono commessi nel loro interesse o a loro vantaggio, al fine di spingere gli enti stessi a dotarsi di adeguate strutture in grado di prevenire il rischio. Si va chiaramente verso una “oggettivizzazione” della responsabilità e una “spersonalizzazione” della sanzione che, in virtù della nuova normativa, continua ad essere irrogata nei confronti della persona fisica che ha commesso l’illecito nella sola ipotesi in cui si dimostri che la società o ente sia stato costituito per fini illeciti⁽⁵⁵⁾. Non è peregrino quindi affermare che il nuovo sistema sanzionatorio amministrativo tributario sia stato ricalibrato sul principio del “*societas delinquere potest*”.

La stessa Corte di Cassazione pare aver ormai intrapreso questo nuovo corso, che non riconosce più alla sanzione amministrativa tributaria la sua tradizionale funzione afflittivo/punitiva ma ne evidenzia piuttosto la sua natura para risarcitoria, avvicinandola quindi al modello della sanzione civile. Testimonianza chiara ne è quella recente giurisprudenza di legittimità che – in netta controtendenza con un orientamento che sembrava granitico⁽⁵⁶⁾ – ha affermato che, a seguito dell’estinzione di una società di capitali, delle sanzioni tributarie ad essa riferibili rispondono i soci, sia pure nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione⁽⁵⁷⁾. E lo ha fatto

⁽⁵⁴⁾ Lo sottolinea L. Del Federico, *La riforma delle sanzioni amministrative: profili generali e principi di novità*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. III – *Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi*, Pisa, 2024, 183 ss., secondo il quale “*i principi e criteri direttivi della legge delega confermano l’impianto del sistema sanzionatorio e l’ormai consolidata scelta di campo in favore del diritto punitivo comune*”.

⁽⁵⁵⁾ Anche se in questi casi, come osserva M. Trivellin, *Illeciti tributari e responsabilità degli amministratori negli enti con personalità giuridica*, in *Riv. telem. dir. trib.* del 7 dicembre 2023, occorrerebbe poi chiarire se per società o enti “schermo” bisogna riferirsi a fenomeni di interposizione reale con connotazioni abusive ovvero a fenomeni di interposizione fittizia.

⁽⁵⁶⁾ Cass. civ., 9 agosto 2023, n. 24316; Cass. civ., 20 ottobre 2021, n. 29112 e Cass. civ., 7 aprile 2017, n. 9094.

⁽⁵⁷⁾ Cass. civ., 29 agosto 2024, n. 23341. Questo il principio di diritto: “L’estinzione della società di capitali conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese integra un

partendo dalla constatazione che del debito insoluto della società estinta a titolo di sanzioni pecuniarie, trattandosi di obbligazioni civili, sono tenuti a rispondere i soci della società cancellata dal registro delle imprese, pur nei limiti di quanto ricevuto a seguito della liquidazione. Proprio l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003 è stato richiamato a supporto di questa tesi, nella misura in cui, per la Suprema Corte, sarebbe questa disposizione a legittimare la deroga del principio personalistico che caratterizza l'impianto sanzionatorio in ambito tributario, principio che non può essere invocato sino a giustificare l'elisione del legame di garanzia (generica) tra i beni già parte del patrimonio sociale attribuiti ai soci e l'obbligazione avente per oggetto il pagamento della sanzione tributaria.

Detto ciò, bisogna anche verificare come inquadrare la giurisprudenza di legittimità esaminata nei paragrafi precedenti alla luce delle modifiche apportate al d.lgs. n. 472 del 1997 dal d.lgs. n. 87 del 2024.

Va infatti considerato che la riforma del sistema sanzionatorio tributario ha impattato in maniera profonda sul sistema delineato dal d.lgs. n. 472 del 1997, modificandone il tessuto con specifico riguardo alla sanzionabilità degli enti collettivi; nella vigenza delle nuove norme, difatti, l'*intraneus* non sarà mai chiamato a rispondere della sanzione quando la violazione sia stata posta in essere a vantaggio dell'ente, con o senza personalità giuridica, se non nelle limitate ipotesi in cui il soggetto persona fisica abbia agito come dipendente o legale rappresentante di altra persona fisica e, dunque, vi risponderà solidalmente⁽⁵⁸⁾. A questo punto, venuta meno la differenza di trattamento sanzionatorio che era prevista nel caso in cui la violazione fosse stata posta in essere dall'*intraneus* a beneficio di un ente con o senza personalità giuridica, sembra acquisire maggiore validità la tesi della Suprema Corte propugnata nelle sentenze di luglio e agosto 2024: l'istituto del concorso di persone di cui all'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997, non modificato né abrogato dal d.lgs. n. 87 del 2024, non può che essere l'unico istituto per contestare all'*extraneus* la sanzione amministra-

fenomeno successorio connotato da caratteristiche sui generis, connesse al regime di responsabilità dei soci per i debiti sociali nelle differenti tipologie di società (Cass. civ., SS.UU., 12 marzo 2013, n. 6070), con la conseguenza che i soci sono chiamati a rispondere anche per il pagamento delle sanzioni tributarie nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione, venendo, altrimenti, vanificata la *ratio* sottesa all'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 769, convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, funzionale a evitare che gli effetti della sanzione ricadano su un soggetto diverso da quello che si avvantaggia, in concreto, della violazione della norma tributaria". Si tratta di una decisione che è stata criticata da A. Guidara, *Le sanzioni tributarie irrogate alla società diventano trasmissibili ai soci*, in *Corr Trib.*, 2025, 153 ss., cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. nuova formulazione dell'art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997.

tiva, sempre laddove si dimostrino gli elementi oggettivi e soggettivi costitutivi del concorso materiale di matrice penalistica.

Fermo quanto detto, non va dimenticato che le considerazioni svolte conservano validità nella vigenza del nuovo quadro normativo, con riferimento alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, stante la deroga al principio di retroattività della *lex mitior* dall'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024.

Il rischio è che le decisioni adottate nel luglio 2024 dalla Suprema Corte – le cui soluzioni interpretative sono state in parte mitigate dalla sentenza n. 23229 del 28 agosto 2024 – consentano, con riferimento alle situazioni pregresse, di contestare all'*extraneus* le sanzioni amministrative tributarie in concorso con l'ente, in applicazione dell'art. 9, d.lgs. n. 472 del 1997. E questo, nonostante la giurisprudenza di legittimità sia stata granitica nel ritenere inapplicabile l'istituto del concorso, giusta la prevalenza della norma di cui all'art. 7, d.l. n. 269 del 2003. Solo le Sezioni Unite potranno risolvere questo contrasto, auspicabilmente optando per la soluzione da ultimo individuata che, nonostante i profili di criticità evidenziati, consente di garantire una idonea tutela a consulenti e professionisti esterni alla compagine societaria.

La sanzione sarà, dunque, contestata agli enti, con o senza personalità giuridica, e solo in alcuni casi, agli autori degli illeciti. Il noto brocardo "*societas delinquere potest*" trova dunque piena applicazione al sistema sanzionatorio amministrativo tributario, in attesa di un intervento normativo che riformi l'impianto personalistico del d.lgs. n. 472 del 1997, ormai superato anche dalla giurisprudenza di legittimità⁽⁵⁹⁾.

ADRIANO FAZIO

(59) Anche la dottrina e, in particolare, G. Marino, *Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo, retro*, 2024, 1964 ss., auspica, sulla base di argomentazioni giuridiche condivisibili, "una sanzione tributaria che semmai rieduchi attraverso la riparazione del danno causato dal mancato pagamento del tributo soddisfacendo il principio di economicità dell'azione amministrativa, o addirittura abbia una funzione preventivo-dissuasiva, lasciando all'azione penale con funzione sussidiaria il compito di rieducare il contribuente più pericoloso per un danno recato alla collettività, quale è quello tributario, di per sé difficilmente definibile in maniera visiva e sensoriale in cui la matematica delle imposte generalmente prevale sulla psicologia della sanzione".

LA REITERAZIONE DEGLI AVVISI DI INTIMAZIONE TRA IMPUGNAZIONE FACOLTATIVA E CONSOLIDAMENTO DEGLI EFFETTI⁽¹⁾

Sintesi: Nella pratica avviene che, siccome le intimazioni ad adempiere perdono efficacia dopo un anno senza che sia stata avviata la esecuzione (art. 50, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1972), così come gli avvisi di mora divenivano inefficaci dopo 6 mesi, ecco che l'Agente della riscossione, il quale "per scrupolo" non abbia iniziato l'esecuzione, neppure in forma frazionata (perché ad esempio il debito fondamentale sia oggetto di impugnazione), viene colto dall'ulteriore "scrupolo" di non incorrere in decadenze o prescrizioni imprecisate quindi si perita di rinotificare altra intimazione. E poi, dopo un anno, ancora un'altra. E così via. Quando poi il contribuente impugni la prima o la seconda, si pone il problema di come correlare i vari giudizi su di esse, giudizi su atti di intimazione diversi, ma tra le stesse parti, fondati sul medesimo atto impositivo. Ove il contribuente abbia impugnato entrambe, l'Agente della riscossione si costituisce assumendo che la prima avrebbe perso efficacia e poi sostiene che era doveroso l'invio della seconda onde non incorrere in (imprecisate) decadenze; ove mai, al contrario, il contribuente abbia omissso di impugnarne qualcuna, ecco che l'Agente della riscossione in giudizio sostiene invece la definitività di quella non impugnata e quindi la preclusione rispetto alla impugnazione per le medesime ragioni di tutte le successive. Così poste, sinteticamente, le domande e i dubbi concreti, determinati dalla prassi della reiterazione delle intimazioni, ci si rende immediatamente conto di quanto una fattispecie che tutto sommato appare marginale e semplice possa involgere in realtà questioni sistematiche di non poco momento. Il problema, concreto, fornisce invero una occasione per affrontarne alcune interessanti implicazioni sul piano teorico, con riguardo alla specifica portata effettuale degli atti di avvio della esecuzione tributaria, in particolare di quelli che, come l'avviso di intimazione, sono soltanto eventuali (pur se, nella pratica, ricorrenti) e per di più, dopo un anno, perdono efficacia e debbono essere reiterati. Nello specifico, il tema consente di riflettere sulla legittimità di una siffatta reiterazione, ferma la sua evidente inopportunità, e circa la tutela del contribuente avverso di essa ed eventualmente di studiare le interrelazioni tra i vari giudizi di impugnazioni contro i (differenti) avvisi di intimazione notificati allo stesso soggetto in relazione alla medesima pretesa impositiva (totalmente o parzialmente coincidente).

Abstract: In practice, since the "avvisi di intimazione" lose their effectiveness after one year without enforcement (as per article 50. 3, Presidential Decree No. 1972/602), the tax collector who, 'out of scruples', has not initiated enforcement proceedings because the underlying debt is subject to an appeal in Court, is seized by further 'scrupulousness' not to incur in unspecified deadlines, and therefore he takes the initiative to re-serve a default payment notice. And then, after one year, another one. And so on. When the taxpayer goes to Court to challenge the first or the second notice, the issue arises on how to coordinate the various judicial proceedings which are related to different notices, involving however the same parties

⁽¹⁾ Il lavoro rappresenta la rielaborazione della relazione al Convegno organizzato dall'Università di Catania e dalla Fondazione Antonio e Victor Uckmar, tenutosi presso la suddetta Università il 24 e 25 novembre 2023, nell'ambito dei cd. Venerdi di Diritto e pratica tributaria, e del testo dell'articolo pubblicato nella raccolta degli atti del Convegno, pubblicato a dicembre 2024 per la Collana "*Il Diritto tributario*", curato da C. Glendi e A. Guidara.

(the taxpayer and the tax collector) and the same original tax assessment (in relation to which the default payment notices have been served). If the taxpayer has challenged both notices, the tax collector assumes that the first one has lost its effectiveness and he then argues that the second notice was necessary in order to avoid unspecified deadlines. On the other hand, if the taxpayer has failed to challenge any of the notices, the tax collector argues in court that the tax debt is final and therefore that the taxpayer is prevented from any further legal challenge to all possible subsequent default payment notice. Thus, in summary, the concrete questions and doubts raised by repeated default payment notices immediately reveal how a seemingly marginal and simple case can involve significant systemic issues. This provides an opportunity to address some of the interesting theoretical implications regarding the scope of default payment notices, “avvisi di intimazione”, that “initiate” tax collection and enforcement. In particular, these acts are contingent and lose their effectiveness after one year if they are not enforced and must be repeated. More specifically, the issue gives rise to questions about the legitimacy of such repetition, given its obvious inappropriateness, and about how to protect the taxpayer against it. It also allows to study the interrelationships between the various judicial proceedings against the different notices served on the same person in relation to the same tax claim, whether wholly or partially coinciding.

SOMMARIO: 1. Introduzione. La reiterazione delle intimazioni ad adempiere, tra problematiche concrete e riflessioni sistematiche. – 2. La legittimità della reiterazione, nella evoluzione dall’ingiunzione fiscale all’avviso di mora e all’avviso di intimazione. – 2.1. La reiterazione delle ingiunzioni fiscali. – 2.2. Riproposizione del problema con riguardo ad avviso di mora e avviso di intimazione. Le plurime impugnazioni del contribuente. – 3. Il problema degli atti autonomamente impugnabili e del consolidamento degli effetti con specifico riguardo agli atti di intimazione ad adempiere. – 3.1. La giurisprudenza sul consolidamento degli effetti in caso di mancata impugnazione di un precedente avviso di mora: lo strano caso degli atti “esatto – impositivi”. – 3.2. Il procedimento tributario come schema ordinato di atti suscettibili di consolidare i propri effetti secondo un rigoroso e coerente sistema delineato dall’art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992. – 3.3. L’invenzione, *contra legem*, degli atti facoltativamente impugnabili destruttura il sistema. – 3.4. L’avviso di intimazione come atto facoltativamente impugnabile in un recente arresto della Suprema Corte. Una “via d’uscita” palesemente errata rispetto al problema del consolidamento. – 3.5. Le incoerenze dell’orientamento giurisprudenziale citato. La perdita di efficacia come alternativa e coerente ragione rispetto al mancato consolidamento in caso di reiterazione di intimazioni. – 4. Intimazioni reiterate, tra consolidamento degli effetti “a tempo” e perdita di efficacia. Riflessioni conclusive.

1. – *Introduzione. La reiterazione delle intimazioni ad adempiere, tra problematiche concrete e riflessioni sistematiche*

Nel titolo del noto romanzo di Cain⁽²⁾ si legge che “il postino suona sempre due volte”, quale evidente metafora del destino che passa a riscuotere il suo conto.

(2) J.M. Cain, *The postman always rings twice*, New York, 1934.

E l'Agente della riscossione? Suona almeno una volta all'anno... inesorabile, a riscuotere il suo conto.

Anzi, suona ogni anno proprio perché, per varie ragioni, non lo riscuote (quasi) mai; egli invero sovente non procede alla esecuzione, piuttosto preferisce "riattivarla" ripetutamente, mediante reiterate intimazioni ad adempiere, che comunemente vengono chiamate "avvisi di intimazione".

In realtà, quella di notificare e rinotificare atti di intimazione ad adempiere, quale avvio della esecuzione forzata, senza peraltro poi concretamente avviarla, e così procedendo a notificare altra intimazione allorché la prima abbia perso efficacia, è una prassi invalsa da tempo ⁽³⁾.

Anzi, tale prassi era diffusa, e contestata, anche in passato, con riferimento agli "antenati" delle attuali intimazioni, e cioè le ingiunzioni fiscali e poi gli avvisi di mora: essa è stata più volte rilevata dalla giurisprudenza e denunciata dalla dottrina, con alterne valutazioni ⁽⁴⁾, e si verifica immutata da anni e anni, pur nel variare degli atti che puntellano la fase dell'avvio della esecuzione, prima l'ingiunzione, poi l'avviso di mora, ora l'avviso di intimazione.

Nella pratica avviene che, siccome le intimazioni ad adempiere perdono efficacia dopo un anno senza che sia stata avviata la esecuzione (art. 50, 3° comma, d.p.r. n. 602 del 1972) ⁽⁵⁾, così come gli avvisi di mora divenivano inefficaci dopo 6 mesi ⁽⁶⁾, ecco che l'Agente della riscossione, il quale

⁽³⁾ Cfr. E. Capaccioli, *L'ingiunzione fiscale, retro*, 1967, 593 ss., il quale, quasi sessanta anni fa, dava conto della prassi secondo cui "l'Amministrazione finanziaria sistematicamente emette l'ingiunzione due, tre, quattro volte in relazione all'andamento dei giudizi eventualmente in corso".

⁽⁴⁾ Cfr. *infra*, al paragrafo 2.1.

⁽⁵⁾ L'art. 50, d.p.r. n. 602 del 1973, rubricato *Termine per l'inizio dell'esecuzione*, stabilisce che:

"1. Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento.

2. Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.

3. L'avviso di cui al comma 2 è redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e perde efficacia trascorso un anno dalla data della notifica".

È dunque normativamente sancito che, se l'esecuzione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella, occorrerà notificare un avviso di intimazione prima di poter nuovamente avviare l'esecuzione. E poi, anche tale intimazione perderà efficacia trascorso un anno dalla sua notifica sicché occorrerà notificarne un'altra. E così via...

⁽⁶⁾ Invero, nella versione prima delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 46 del 1999,

“per scrupolo” non abbia iniziato l’esecuzione, neppure in forma frazionata (perché ad esempio il debito fondamentale sia oggetto di impugnazione), viene colto dall’ulteriore “scrupolo” di non incorrere in decadenze o prescrizioni imprecisate⁽⁷⁾ e quindi si perita di rinotificare altra intimazione. E poi, dopo un anno, ancora un’altra. E così via...

Quando poi il contribuente impugni la prima o la seconda, si pone il problema di come correlare i vari giudizi su di esse, giudizi su atti di intimazione diversi, ma tra le stesse parti, fondati sul medesimo atto impositivo.

Talora, poi, la “seconda” intimazione contiene la stessa pretesa già avviata con la prima, e quindi ad esempio le stesse quindici cartelle di pagamento e due atti impositivi, già oggetto della prima intimazione ad adempiere, ma – già che c’è – aggiunge le cinque nuove cartelle che si sono consolidate nell’anno intercorso. E così si hanno atti di intimazione che recano pretese solo parzialmente coincidenti.

Ove il contribuente abbia impugnato entrambe, l’Agente della riscossione si costituisce assumendo che la prima avrebbe perso efficacia e poi sostiene che era doveroso l’invio della seconda onde non incorrere in (imprecisate) decadenze; ove mai, al contrario, il contribuente abbia omesso di impugnarne qualcuna, ecco che l’Agente della riscossione in giudizio sostiene invece la definitività di quella non impugnata e quindi la preclusione rispetto alla impugnazione per le medesime ragioni di tutte le successive.

Così poste, sinteticamente, le domande e i dubbi concreti, determinati dalla prassi della reiterazione delle intimazioni, ci si rende immediatamente

l’art. 46 del d.p.r. n. 602 del 1973 conteneva la disciplina del cd. avviso di mora.

Al comma 1, l’art. 46 individua ruolo e caratteristiche dell’atto, così come segue: “l’esattore prima di iniziare l’espropriazione forzata nei confronti del debitore moroso deve notificargli un avviso contenente l’indicazione del debito, distintamente per imposte, sovrattasse, pene pecuniarie, interessi, indennità di mora e spese, e l’invito a pagare entro cinque giorni”.

Al comma 3, poi, l’art. 46 introduce la disciplina della perdita di efficacia dell’atto, se l’esecuzione non è iniziata entro 180 giorni e della necessità della sua reiterazione, e scrive così: “qualora l’esattore non abbia iniziato l’esecuzione entro centottanta giorni dalla notificazione dell’avviso di cui al primo comma e voglia successivamente iniziarla deve notificare un nuovo avviso”.

(7) Invero, nel caso di riscossione frazionata, nessuna prescrizione o decadenza si verifica, dato che quanto alla prima, risulta sospesa per la pendenza del giudizio e quanto alla seconda, essa decorre dalla definitività dell’atto impugnato che interviene solo all’esito del contenzioso. Tuttavia, spesso, in giudizio la Amministrazione giustifica la propria reiterazione delle intimazioni, senza che ad esse segua l’esecuzione, appunto l’intendimento di evitare prescrizioni e decadenze.

conto di quanto una fattispecie che tutto sommato appare marginale e semplice possa involgere in realtà questioni sistematiche di non poco momento.

Il problema, concreto, fornisce invero una occasione per affrontarne alcune interessanti implicazioni sul piano teorico, con riguardo alla specifica portata effettuale degli atti di avvio della esecuzione tributaria, in particolare di quelli che, come l'avviso di intimazione, sono soltanto eventuali⁽⁸⁾ (pur se, nella pratica, ricorrenti) e per di più, dopo un anno, perdono efficacia e debbono essere reiterati.

Nello specifico, il tema consente di riflettere sulla legittimità di una siffatta reiterazione, ferma la sua evidente inopportunità, e circa la tutela del contribuente avverso di essa ed eventualmente di studiare le interrelazioni tra i vari giudizi di impugnazioni contro i (differenti) avvisi di intimazione notificati allo stesso soggetto in relazione alla medesima pretesa impositiva (totalmente o parzialmente coincidente)⁽⁹⁾.

Poi è interessante chiedersi in relazione al peculiare svolgersi dello schema procedimentale tributario – che, attraverso una serie (sempre più ridotta) di atti impugnabili, dalla imposizione porta alla esecuzione – se vi possa essere un consolidamento degli effetti degli atti di intimazione in caso di loro mancata impugnazione. Il tema è delicato e va ricostruito in base all'oggetto di tali atti, definito dalla loro funzione, ossia la reiterazione dell'intimazione ad adempiere e la legittimazione per un anno dell'avvio dell'esecuzione. In altri termini, ci si chiede: se il contribuente non impugna il primo, il secondo o il terzo di questi (identici) avvisi di intimazione della medesima pretesa, che accade? Cosa si consolida? La pretesa impositiva o semplicemente, come si ritiene, il diritto ad avviare l'esecuzione? La risposta cambia, o meno, laddove per ventura l'avviso di intimazione non sia stato preceduto dalla notifica dell'atto impositivo? In quel caso, la mancata impugnazione del (in ipotesi, primo) avviso di intimazione, che avrebbe consentito di contestare anche il suddetto vizio di notifica, preclude o meno la possibilità di contestare quel vizio avverso successivi atti

(8) Invero, laddove l'Amministrazione avvii la esecuzione forzata entro l'anno dall'atto impositivo o dalla cartella di pagamento, non v'è necessità di notificare, e non viene dunque notificato, l'avviso di intimazione *ex* art. 50, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973.

(9) E ciò, anche alla luce di quanto disposto, in sede processualcivile, dall'art. 481, 2° comma, c.p.c., circa la sospensione dei termini in caso di opposizione al precetto. È d'uopo, infatti, domandarsi se tale norma sia applicabile o meno alla esecuzione tributaria, e se quindi il processo di impugnazione di un avviso di intimazione congeli in qualche modo il termine per avviare l'esecuzione o meno.

di intimazione e quindi in qualche modo “consolida” anche la pretesa impositiva?

Gli avvisi di intimazione, pur solo eventuale *trait d'union* tra riscossione ed esecuzione, vengono dunque ad evidenziare, proprio per la prassi di reiterarli negli anni, problematiche non indifferenti nella dinamica della esecuzione forzata tributaria, che vanno studiate ed approfondite sul piano degli effetti e delle tutele, per ricondurre a sistema un passaggio che, specie dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento a seguito della riforma del 2010, è sempre più utilizzato e talora abusato.

E così, per riprendere la metafora iniziale, a fronte del menzionato “scampanellare” dell'Agente di riscossione – che poi in pratica si traduce, come detto, nella notifica reiterata di avvisi di intimazione – è d'uopo chiedersi se sia legittima la loro reiterazione e la loro eventuale sovrapposizione, quali siano gli effetti dei singoli atti, le tutele del contribuente e se sia d'uopo impugnarle tutte ovvero cosa accada nel caso in cui si decida di non avviare plurimi giudizi impugnando ognuna di esse.

2. – La legittimità della reiterazione, nella evoluzione dall'ingiunzione fiscale all'avviso di mora e all'avviso di intimazione

2.1. – La reiterazione delle ingiunzioni fiscali

Come detto, il problema della reiterazione di quegli atti che potremmo chiamare di “avvio dell'esecuzione” si è posto già in passato, per le ingiunzioni fiscali prima e per gli avvisi di mora poi.

È quindi d'uopo brevemente ripercorrere la dottrina⁽¹⁰⁾ e la giurisprudenza⁽¹¹⁾ e che si sono occupate di tale reiterazione, per vedere di

⁽¹⁰⁾ In dottrina, a favore della reiterazione, si erano espressi E. Capaccioli, *L'ingiunzione fiscale, retro*, 1967, 593 ss. in particolare 600 e anche E. Vitaliani, *Considerazioni sulla reiterabilità della ingiunzione fiscale*, in *Rass. Adv. Stato*, 1969, 500.

Erano, invece, contrari B. Cocivera, *Ingiunzione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXI, 528 ss., in particolare 541, nota 76, F. D'Ayala Valva, *Plurimposizione e reiterabilità dell'ingiunzione fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, 225 ss., nonché C. Glendi, *L'ingiunzione fiscale reiterata, retro*, 1978, 26 ss.

⁽¹¹⁾ In senso favorevole alla reiterazione, cfr. Cass. civ., sez. I, 22 luglio 1976, n. 2902 (con nota critica di C. Glendi, *op. ult. cit.*), a mente della quale “l'ingiunzione fiscale può sempre essere legittimamente reiterata dalla pubblica amministrazione, purché non sia ancora stata effettuata integralmente la *solutio*: e tale reiterazione è ammissibile sia in presenza di una opposizione ad altra precedente ingiunzione e sia in presenza di un accertamento giurisdizionale relativo alla pretesa tributaria fatta valere antecedentemente in via ingiunzionale”. Parimenti, a favore della possibilità di reiterare l'ingiunzione, Cass. civ., 19 maggio 1972, n. 1526, in *Rass. Adv. Stato*, 1972, I, 718; Id., 10 gennaio 1973, n. 453, in *Comm. trib. centr.*, 1973, 137; Id., 1° febbraio 1974, n. 260, in *Rass. Adv. Stato*, 1974, 686 ss.

trarne indicazioni anche con riferimento al problema che ne occupa, ver-tente sugli avvisi di intimazione *ex art.* 50 d.p.r. n. 602 del 1973. E ciò, non senza dimenticare, naturalmente, che sussistono differenze tra gli atti presi in considerazione, in particolare tra l'ingiunzione fiscale, da un lato, e l'avviso di mora e l'avviso di intimazione dall'altro.

L'ingiunzione fiscale, disciplinata dal r.d. n. 639 del 1910, consentiva di avviare uno speciale procedimento di coazione ed aveva altresì la funzione di puntualizzare la pretesa della Amministrazione, essendo però dotata di forza esecutiva soltanto a seguito di una vidimazione apposta dal Pretore, il quale, tuttavia, non aveva potere di sindacarne il merito.

Proprio in ragione di questa sua evidente origine provvedimentale, ma anche della necessità della vidimazione da parte del giudice, la dottrina ha lungamente dibattuto circa la sua natura amministrativa o giurisdizionale, rispettivamente svalutando o invece valorizzando l'apposizione del visto di esecutività pretorile ⁽¹²⁾.

La Suprema Corte si era invece espressa in senso contrario con le seguenti principali pronunce: Cass. civ., 23 gennaio 1969, n. 196, in *Rass. Adv. Stato*, 1969, 499 (con nota critica di E. Vitaliani, *op. ult. cit.*); Id., sez. un., 5 aprile 1972, n. 1027, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, 565 (quest'ultima con nota adesiva di F. D'Ayala Valva, *op. ult. cit.*).

⁽¹²⁾ Sulla natura della ingiunzione fiscale, il dibattito dottrinale si è sostanzialmente attestato su due diverse direttrici. Una parte della dottrina, invero, ha evidenziato come la ingiunzione fiscale sia un atto amministrativo esecutivo, svalutando invece l'intervento giudiziale come mero adempimento formale; in questo senso, si sono espressi A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, 1965, 259; Id., *Organi dello Stato e persone giuridiche e pubbliche, incompetenza del giudice singolo su materia tributaria, natura della vidimazione della ingiunzione fiscale*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1949, 1153; (?), *Sull'ingiunzione fiscale in tema di imposte di consumo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 195. E. Capaccioli, *L'ingiunzione fiscale, retro*, 1967, 593 ss., ritiene che l'ingiunzione fiscale sia un atto amministrativo ma non dal punto di vista sostanziale, di debenza della pretesa (essendo egli dichiarativista, ritiene che l'obbligazione sorga dalla legge e quindi non vi sia spazio, al riguardo, per il potere amministrativo), ma riguardo al processo esecutivo dato che la Amministrazione dello Stato avrebbe, e anche per le entrate non tributarie, in base al r.d. n. 639 del 1910 un potere di crearsi unilateralmente il titolo esecutivo. Scrive l'A., a pag. 601, che "in relazione all'aspetto esecutivo della riscossione in via, se necessario, coattiva, direi che l'ingiunzione chiaramente si palesa come atto amministrativo in senso proprio; che dietro di sé ha, evidentemente, un potere il quale è peraltro potere anche esso soltanto di creare il titolo esecutivo, ai fini dell'esecuzione, e non anche di creare il credito di imposta nell'*an* e nel *quantum* che, evidentemente, è regolato dalla legge".

Altra parte della dottrina invece ha sottolineato l'importanza del provvedimento giurisdizionale del Pretore, introducendo un parallelismo con il decreto ingiuntivo e quindi considerando l'atto come giurisdizionale. In tal senso, P. Calamandrei, *Rassegna critica della giurisprudenza in materia di diritto processuale civile*, in *Riv. dir. comm.*, 1921, I, 218 – 219; A. Berliri, *L'accertamento del merito nel procedimento per la ingiunzione fiscale*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1946, 739 ss.

Una posizione intermedia è invece seguita da altri, come ad esempio B. Cocivera, *op. ult. cit.*, in particolare 543, il quale, previo approfondito esame delle due opposte teorie,

Entrambe le teorie, tuttavia, partivano da una premessa comune che, ai fini che ne occupano, può essere sufficiente a fungere da base per le riflessioni da svolgere: l'ingiunzione era comunque indubitabilmente un atto amministrativo quanto meno in origine, e questo financo per coloro che poi valorizzavano la apposizione del visto giudiziale e quindi ne sottolineavano, in seconda battuta, la natura giurisdizionale⁽¹³⁾.

Proprio partendo da questa sua natura di provvedimento amministrativo, almeno in prima battuta, occorre affrontare la questione della sua reiterabilità, con considerazioni che potranno poi valere anche con riguardo ad avvisi di mora e avvisi di intimazione che sono, pacificamente, atti amministrativi.

La dottrina e la giurisprudenza, come detto, hanno assunto posizioni contrastanti, ora ritenendola legittima in forza della generale possibilità di modificare, reiterare, ritirare, rinnovare gli atti amministrativi, ora invece considerandola illegittima in ragione del fatto che non risultava specificamente prevista normativamente una facoltà di reiterazione, ciò che la rendeva perciò vietata.

A parte queste petizioni di principio, sulla ordinaria reiterabilità o invece non reiterabilità degli atti amministrativi, la soluzione pareva delinearsi in maniera più chiara allorché si distinguevano opportunamente i casi di reiterazione.

Ché, invero, la (mera) rinnovazione della notificazione di una stessa ingiunzione fiscale, rinnovazione effettuata per il fatto che la notifica non era risultata perfezionata, non appariva certamente illegittima ma anzi doverosa, per assicurare da un lato alla Amministrazione la correttezza del proprio atto prodromico alla esecuzione e al contempo garantire al

conclude che "l'ingiunzione è dunque un titolo esecutivo, di formazione prevalentemente amministrativa, alla cui formazione partecipa anche il pretore: un atto complesso prevalentemente ma non esclusivamente amministrativo nel quale si fondono i due atti, e danno luogo a quel titolo esecutivo "speciale", l'ingiunzione".

Sulla ingiunzione fiscale, in tempi più recenti e con riferimento alla disciplina vigente, che non prevede più alcun visto pretorile, si vedano per tutti, anche per un *excursus* sulla tormentata evoluzione normativa, A. Guidara, *Ingiunzione [dir. trib.]* in *Enciclopedia Treccani online* nonché A. Uricchio, *L'ingiunzione fiscale*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 161 ss.

⁽¹³⁾ Scrive F. D'Ayala Valva, *op. ult. cit.*, 231: "queste tesi, con la loro diversità, a parer nostro, hanno un punto in comune, e cioè concordano sull'atto emesso dalla competente autorità amministrativa". "La natura di questo atto prima che intervenga la vidimazione del pretore non è per nulla in discussione; infatti, la tesi che vede l'ingiunzione fiscale come atto sostanzialmente giurisdizionale, anche se declassa la originaria natura amministrativa". "La tesi amministrativa, per ovvie ragioni, dando a tutto il procedimento natura amministrativa, non ne contesta tale essenza".

contribuente la conoscenza di quell'ultimo avvertimento prima della esecuzione forzata.

Parimenti, anche la rinnovazione della ingiunzione fiscale allorché essa era viziata appariva senz'altro legittima, ché la Amministrazione può sempre sostituire in autotutela i propri atti, correggendo eventuali vizi.

Diverso appariva invece il caso della reiterazione di una ingiunzione quando non vi fossero vizi di notifica o vizi formali da correggere. E anche in questa ipotesi la dottrina più attenta ha tracciato una ulteriore distinzione tra l'eventualità che la reiterazione intervenisse dopo lo scadere del termine di efficacia per l'ingiunzione oppure prima.

Secondo la giurisprudenza e la dottrina dell'epoca, se a seguito dell'ingiunzione non si dava avvio alla esecuzione entro un determinato termine⁽¹⁴⁾, ecco che l'ingiunzione perdeva efficacia, andava in "perenzione", e bisognava notificarne un'altra. In quel caso, cioè scaduto quel termine, la reiterazione era doverosa prima di avviare l'esecuzione, dato che la prima ingiunzione aveva ormai perso efficacia. E quindi, anche in questa ipotesi, la reiterazione doveva considerarsi legittima.

Vero è che la Amministrazione avrebbe ben potuto avviare per tempo la esecuzione, e quindi il fatto di essersi fatta scadere il termine poteva apparire come una sua responsabilità; non si può non considerare, peraltro, che, dal canto suo, il contribuente debitore non aveva, comunque, in quel tempo, pur dopo aver ricevuto la (prima) ingiunzione, adempiuto al suo dovere di pagare il proprio debito fiscale.

Sicché la reiterazione della ingiunzione, divenuta inefficace la prima, rappresentava comunque un contemperamento tra le due posizioni: essa era un aggravio procedurale per la Amministrazione, che era rimasta inerte, ed anche per il contribuente, che non aveva adempiuto al primo avvertimento, e si trovava il problema, eventualmente, di impugnare, anche, la seconda ingiunzione fiscale.

Diversa invece poteva essere la valutazione nel caso di reiterazione dell'ingiunzione allorché non vi erano vizi di sorta e non erano ancora scaduti i termini della sua efficacia. In quel caso, se l'Amministrazione decideva, ad esempio, di notificare una ingiunzione fiscale e poi un'altra e poi un'altra ancora, il tutto, ad esempio, a pochi giorni di distanza l'una dall'altra, prima che le varie ingiunzioni fossero andate in perenzione, essa

⁽¹⁴⁾ Sul problema della perenzione dell'ingiunzione fiscale, e del dibattito intorno al relativo termine di 40 ovvero 90 giorni, si vedano L.V. Berliri, *L'accertamento del merito nel procedimento per ingiunzione fiscale*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1946, 739 ss. in particolare 740, nonché B. Cocivera, *op. ult. cit.*, in particolare 545.

realizzava una reiterazione di atti inutile e inopportuna, contraria al principio di buon funzionamento della Pubblica amministrazione e con un illegittimo aggravio per il contribuente, che doveva prestare la massima attenzione e avviare una tutela giudiziale contro (tutte?) le ingiunzioni per non farle scadere.

E così, già per le ingiunzioni fiscali, la dottrina più attenta⁽¹⁵⁾ aveva evidenziato come la loro reiterazione, quando non ve ne fossero ragioni alla base, poteva esser considerata, se nel concreto ne sussistevano gli estremi, come una sorta di “atto emulativo” della Pubblica Amministrazione per mettere in difficoltà inutilmente e inopportunamente il contribuente, che avrebbe dovuto trovarsi ad impugnare più atti, con il rischio che, se ne avesse “saltato” uno, si sarebbero determinati consolidamenti della pretesa.

2.2. – Riproposizione del problema con riguardo ad avviso di mora e avviso di intimazione. Le plurime impugnazioni del contribuente

Le medesime riflessioni possono essere riportate e condivise anche per gli avvisi di mora e per le odierne intimazioni di pagamento.

Vero è che gli avvisi di mora e gli avvisi di intimazione hanno una portata effettuale e una funzione ben più ridotta della ingiunzione fiscale: ad essi, invero, si riconnette soltanto il ruolo di intimazione ad adempiere, laddove l'ingiunzione fiscale aveva anche il compito di individuare in qualche modo la pretesa impositiva (pur se la sua natura era in dottrina molto controversa⁽¹⁶⁾).

Nello specifico, l'avviso di mora era stato introdotto, con l'art. 46 del d.p.r. n. 602 del 1973 nella sua versione originaria, per svolgere specificamente la funzione di “intimazione ad adempiere”, sostanzialmente la funzione di ciò che nella procedura civile è il precetto, mentre ruolo e cartella di pagamento erano, rispettivamente, titolo esecutivo e sua notificazione.

Pertanto, l'avviso di mora conteneva, per la prima volta nella sequenza di atti del procedimento tributario, la intimazione ad adempiere. Se poi all'avviso di mora non seguiva l'esecuzione forzata, dopo sei mesi⁽¹⁷⁾, esso perdeva efficacia; e quindi occorreva notificare un ulte-

⁽¹⁵⁾ In tal senso, C. Glendi, *L'ingiunzione fiscale reiterata, retro*, 1978, 26 ss.

⁽¹⁶⁾ Cfr. *supra* al precedente paragrafo e relative note.

⁽¹⁷⁾ Ai sensi dell'art. 46, 3° comma, d.p.r. n. 602 del 1973 in allora vigente, prima della riforma del 1999.

riore avviso di mora, che aveva la funzione di reiterare l'intimazione ad adempiere, già formulata nel primo avviso di mora, prima di poter avviare l'esecuzione.

Successivamente, come noto, con la riforma del 1999⁽¹⁸⁾, l'avviso di mora è stato abrogato e la intimazione ad adempiere è stata anticipata e inserita nella medesima cartella di pagamento e, poi, con la riforma del 2010⁽¹⁹⁾, nell'avviso di accertamento impositivo. La funzione di intimazione ad adempiere quindi non era più propria di uno specifico atto, quale l'avviso di mora, ma veniva inglobata in altri atti, rispettivamente la cartella di pagamento o l'atto impositivo.

Senonché, qualora entro un anno da cartella di pagamento o atto impositivo, che contengono la "prima" intimazione ad adempiere, non sia avviata la esecuzione, ecco che la normativa impone di notificare il c.d. avviso di intimazione *ex* art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973, l'atto di cui si occupa il presente lavoro. Esso ha la mera funzione di reiterare eventualmente l'intimazione ad adempiere, che però è già contenuta nell'atto impositivo o nella cartella di pagamento. Laddove poi, entro un anno ancora successivo, non si sia ancora proceduto alla esecuzione, occorre notificare un altro avviso di intimazione, con una nuova intimazione ad adempiere, e così via.

In pratica, l'atto di intimazione ha la stessa identica funzione dell'avviso di mora, ossia quella di "intimazione ad adempiere", con la differenza che mentre l'avviso di mora era l'unico atto del procedimento tributario a svolgere tale funzione, che era quindi sua propria ed esclusiva, e poteva (doveva) essere reiterato, nella sua funzione propria di intimazione ad adempiere, se non vi era stato avvio di esecuzione nei sei mesi, l'avviso di intimazione, invece, ha parimenti la funzione di intimazione ad adem-

⁽¹⁸⁾ D.lgs. n. 46 del 1999, che ha abrogato l'avviso di mora, riscritto l'art. 46 d.p.r. n. 602 del 1973, e incluso la funzione di intimazione ad adempiere nella cartella, di pagamento indicandola espressamente nel rinnovato art. 26, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973, a mente del quale: "la cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata".

⁽¹⁹⁾ Art. 29, 1° comma, lett. b), d.l. n. 78 del 2010 ove si legge: "gli atti di cui alla lettera a) – che sono gli avvisi di accertamento cd. impositivi e anche gli avvisi rideterminativi della pretesa – divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata".

piere ma solo in forma eventuale, per il fatto che la prima intimazione è sempre nell'atto impositivo o nella cartella, e soltanto se l'esecuzione non viene avviata entro un anno, allora occorre notificare l'avviso di intimazione, con la ulteriore richiesta di adempiere.

L'avviso di intimazione, quindi, è in tutto e per tutto equiparato all'avviso di mora reiterato, cioè quello che viene notificato solo se, a seguito della prima intimazione ad adempiere, non si abbia l'esecuzione in un tempo prestabilito.

Così delineate le differenze, significative, tra ingiunzione fiscale da un lato e avviso di mora e avviso di intimazione dall'altro, e quelle, invece, di minor momento, tra questi ultimi due atti, si può comunque evidenziare che le riflessioni sopra svolte in ordine alla reiterazione non sono riconnesse alla ampiezza della funzione degli atti in questione (come invece lo è la tematica affrontata nel prosieguo del presente lavoro, legata al consolidamento degli effetti in caso di mancata impugnazione) e quindi esse possono essere riprese e condivise anche per gli avvisi di mora e soprattutto per gli avvisi di intimazione, che sono atti amministrativi come le vecchie ingiunzioni fiscali.

In sostanza, si ritiene che gli avvisi di intimazione, atti eventuali emessi soltanto se non si avvia l'esecuzione entro un anno dalla prima intimazione ad adempiere, contenuta nella cartella o nell'atto impositivo, possano essere reiterati se, dopo un ulteriore anno, l'esecuzione non sia ancora iniziata, e poi ancora, sempre dopo un ulteriore anno. Questo perché è proprio l'ordinamento a prevederlo, e quindi non si tratta, a ben vedere, di facoltà bensì di obbligo imposto dal legislatore, prima di iniziare l'esecuzione.

Vero è che l'atteggiamento di "inerzia" della Amministrazione, che notifica una intimazione all'anno, senza mai avviare la riscossione, può apparire inopportuno, non consono al principio del buon funzionamento cui, costituzionalmente, ai sensi dell'art. 97 Cost., essa deve ispirare il proprio operato; tuttavia non è illegittimo, ché anzi è previsto dalla normativa. Del resto, l'aggravio di procedure che tale reiterazione determina, sia per la Amministrazione stessa sia per il contribuente, che debba porsi il problema dell'impugnazione di ciascuna, si giustifica in ragione anche del mancato adempimento da parte di quest'ultimo e, in fondo, rappresenta comunque, come detto, una ulteriore forma di avvertimento di costui prima di iniziare l'esecuzione.

La reiterazione, dunque, non è, in sé, illegittima; anzi, è la normativa stessa a prevedere la reiterazione dopo un anno, per di più come obbli-

gatoria, e quindi in qualche modo ad ammettere l'eventualità che, dopo un anno, l'esecuzione forzata non sia stata ancora avviata⁽²⁰⁾.

A diversa conclusione, però, si potrebbe pervenire allorché la Amministrazione provveda ripetutamente a reiterare avvisi di intimazione che non siano divenuti inefficaci, e cioè quando il termine per la esecuzione non sia decorso; in quel caso, la reiterazione non ha un precetto normativo a fondarla e, per quanto essa non sia altro che un (ulteriore) avvertimento del contribuente, se effettuata in maniera eccessiva e defatigatoria, potrebbe nel concreto presentare profili di illegittimità⁽²¹⁾.

Allorché quindi la reiterazione delle intimazioni avvenga al di fuori del paradigma normativo, e sia priva di qualsivoglia ragione giustificatrice (rimediare a vizi di forma o di notifica), essa può considerarsi illegittima. Ma, lo si ripete, solo nei limiti appena descritti e all'esito

⁽²⁰⁾ Si potrebbe eventualmente contestare una illegittimità nella ipotesi limite in cui la Amministrazione approfitti in maniera sconsiderata della possibilità di reiterare la intimazione ogni anno, decidendo *a priori* di seguire quella linea, senza mai provvedere alla esecuzione forzata, con l'intento di aggravare la situazione del contribuente, eventualmente costretto a impugnare tali plurime intimazioni, o di sfruttare una eventuale *default* di costui nel farne divenire definitiva una, per errore (ma vedremo nei paragrafi che seguono se vi sono conseguenze e quali siano con riguardo a tale definitività).

⁽²¹⁾ Cfr. Comm. trib. prov. Taranto, 9 luglio 2019, n. 1297, la quale evidenzia come nel caso al suo esame "il ricorrente ha fornito prova che le 24 cartelle poste a base dell'atto impugnato erano già state azionate con precedenti preavvisi di iscrizione ipotecaria ed intimazioni di pagamento varie, tutte opposte dal contribuente con vari ricorsi ed in attesa della definizione". La Corte di Taranto evidenzia l'illegittimità dell'operato del Concessionario, che avrebbe palesemente violato "il principio del *ne bis in idem*, ponendo a base dell'atto impugnato, cartelle che erano già e più volte sottoposte all'esame di altri Giudici".

Ora, se il riferimento al *ne bis in idem* appare ultroneo, e la presunta illegittimità non è meglio motivata, tuttavia la Corte tarantina evidenzia come nella specie vi fossero già giudizi conclusi a favore del contribuente, che avevano annullato le cartelle prodromiche, e quindi sotto tale profilo gli avvisi di intimazione certamente potevano considerarsi da annullare.

Ma questo, non tanto per la loro reiterazione in sé, quanto per non aver tenuto conto che si fondavano su un atto prodromico annullato.

Nella parte finale della sentenza si legge infatti che: "l'azione esattiva del Concessionario, nella fattispecie, appare ancor più illegittima avendo parte ricorrente fornito prova incontestata da parte resistente che i precedenti giudizi, nei quali si discuteva delle stesse cartelle, avevano visto vittorioso il contribuente".

Purtroppo la fattispecie non è meglio esplicitata e quindi non è chiaro quali siano in quella vicenda gli atti impugnati (gli avvisi di intimazione?) e quali siano stati annullati (altri avvisi di intimazione o le cartelle prodromiche?).

Tuttavia, se la sentenza di Taranto non è condivisibile in qualche passaggio argomentativo, ha il pregio di mettere in luce come nel concreto una azione reiterativa dell'avviso di intimazione, priva di ragionevolezza e fuori dai paradigmi normativamente previsti, possa essere oggetto di riflessione e valutazione ai fini della sua conformità al sistema della riscossione ed esecuzione nel suo complesso.

di una valutazione nel concreto del comportamento della Amministrazione⁽²²⁾.

Oltretutto, sempre considerando l'ipotesi della reiterazione degli avvisi di intimazione e il caso di un contribuente "prudente" che decida di impugnare tutti gli avvisi di intimazione che riceve, totalmente o parzialmente sovrapposti quanto alle pretese fatte valere, si pone il problema di come gestire i rapporti tra i vari processi avverso di essi avviati, posto che la pretesa sottostante è la medesima, in tutto o in parte.

Alcuna giurisprudenza ha risolto il problema sospendendo la lite sulla seconda intimazione nell'attesa che sia decisa quella sulla prima; seguendo tale criterio, poi, è stata sospeso il giudizio sulla terza intimazione e così via.

La soluzione sul piano pratico è certamente opportuna, anche se processualmente non pare ben calibrata. Invero, non esiste alcuna pregiudizialità logica tra la prima lite e poi la seconda e poi la terza. Così come tanto meno si potrebbe porre un problema di giudicato sull'una che operi sulla seconda, ché si tratta comunque di giudizi su atti diversi.

Al più sarebbe decisamente opportuna una riunione delle controversie, essendo i vari atti fondati sulle medesime pretese impositive, e una valutazione, anche in punto spese, del comportamento della Amministrazione di reiterare indefinitamente quelle intimazioni ad adempiere senza mai procedere con la esecuzione, costringendo il contribuente ad avviare plurimi giudizi per il rischio che non si abbia un qualche consolidamento della pretesa⁽²³⁾.

(22) Le stesse riflessioni infatti possono valere anche per il caso di notifica di diverse intimazioni, in successione, ciascuna delle quali riprenda le pretese già azionate con la precedente, e ne aggiunga via via qualcuna. Tale "aggiunta" non varrebbe comunque a giustificare la reiterazione eccessiva e defatigatoria degli avvisi di intimazione recanti sempre le medesime pretese.

(23) Il profilo dei rapporti tra i vari processi pendenti sulle intimazioni reiterate merita di essere ulteriormente indagato, verificando ad esempio se si possa sostenere che una seconda intimazione possa considerarsi "meramente confermativa", quando ad esempio sia in tutto identica ad una precedente, e quindi neppure da impugnare (ove naturalmente la prima sia ancora efficace), o invece se la seconda intimazione possa considerarsi "sostitutiva" della prima, con implicito annullamento in autotutela della precedente e cessata materia del contendere al riguardo.

Ancora, occorre considerare che la riunione delle controversie pendenti sui vari atti di intimazione non è sempre soluzione possibile perché le liti possono pendere in gradi differenti, ad esempio allorché la lite sulla prima intimazione è già in secondo grado, mentre quella sulla seconda, sorta dopo qualche tempo, è ancora in primo grado.

Oltretutto, in casi come questi, è d'uopo domandarsi anche cosa accada allorché, nelle more del giudizio, trascorre l'anno di tempo cui è correlata la efficacia della intimazione *ex* art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973 (verosimilmente, se un processo è già in secondo grado, è facile

3. – *Il problema degli atti autonomamente impugnabili e del consolidamento degli effetti con specifico riguardo agli atti di intimazione ad adempiere*

3.1. – *La giurisprudenza sul consolidamento degli effetti in caso di mancata impugnazione di un precedente avviso di mora: lo strano caso degli atti “esatto – impositivi”*

Ben più complessi da affrontare sono i problemi correlati al rapporto tra i diversi avvisi di intimazione inviati al contribuente, con riferimento in particolare alla necessità di impugnarli tutti o solo alcuni e al consolidamento degli effetti di quelli non impugnati.

In questo caso, la considerazione dell’antenato storico dell’avviso di intimazione, ossia l’avviso di mora, è foriero di riflessioni di tenore diverso rispetto a quelle precedentemente svolte, anche in ragione della difforme giurisprudenza della Suprema Corte formatasi per l’una e per l’altra ipotesi.

Ma partiamo direttamente dagli esempi che la giurisprudenza ci fornisce, per vedere di ricondurre a sistema le diverse casistiche registrate, ove ciò sia possibile, e di eventualmente contestare alcune soluzioni che appaiano asistematiche o erranee.

Il caso più emblematico per la vicenda che ne occupa, se pur riferito ancora al “vecchio” avviso di mora, è quello del calciatore Maradona, il quale era stato destinatario di sei avvisi di accertamento, per diverse annualità, a cui avevano fatto séguito, nell’ordine, un primo avviso di mora nel 1993, poi altri due avvisi di mora nel 1998 e ancora un avviso di mora

che l’anno sia già trascorso).

Ci si domanda in particolare se una intimazione, oggetto di giudizio di impugnazione pendente, diviene comunque inefficace dopo un anno, tanto che le parti potrebbero non avere più alcun interesse all’esito dello stesso: la Amministrazione, infatti, non potrebbe più avviare l’esecuzione in base a quella intimazione (ove non la abbia nel frattempo avviata) e il contribuente, dal canto suo, non avrebbe più un concreto e reale interesse a fare annullare quella intimazione ormai inefficace. In quel caso, salva la regolamentazione delle spese, il giudizio sulla prima intimazione potrebbe anche chiudersi, proseguendo soltanto quello sulla seconda o sulla terza.

In alternativa, ci si chiede se è possibile che, in qualche modo, la pendenza del giudizio sospenda il termine annuale di efficacia della intimazione, eventualmente in analogia a quanto disposto, in sede processualcivilistica, dall’art. 481, 2° comma, c.p.c., circa la sospensione dei termini in caso di opposizione al precetto (pare tuttavia che tale disciplina non sia applicabile alla esecuzione tributaria, la quale, secondo prevalente dottrina, che si condivide, ha natura amministrativa).

Insomma, il tema della correlazione tra i vari processi sulle intimazioni reiterate è ricco di interessanti implicazioni e merita di essere ancora esplorato, eventualmente in altra sede appositamente dedicata ai profili processuali.

nel 2001, tutti sempre per avviare l'esecuzione con riferimento alle medesime pretese impositive recate dagli originari avvisi di accertamento.

Il noto calciatore impugnava l'ultimo avviso di mora, quello del 2001, e deduceva che gli avvisi di accertamento iniziali non gli erano stati correttamente notificati.

La Suprema Corte, con una significativa sentenza del 2005⁽²⁴⁾, evidenziava, in estrema sintesi, che il contribuente avrebbe dovuto far valere il vizio di notifica degli avvisi di accertamento impugnando i primi avvisi di mora del 1993. Invece, non avendo egli impugnato quelli, e poi neppure i successivi, del 1998, non poteva certamente, in sede di ricorso avverso l'avviso di mora reiterativo del 2001, far valere il vizio di notifica dell'atto impositivo.

Spiegava la Corte che l'avviso di mora aveva una duplice funzione: quella *esattiva*, ordinaria, propria di esso, ma anche una ulteriore, *eventualmente impositiva*, nel caso in cui esso fosse il primo atto ricevuto dal contribuente dopo che l'atto di accertamento non era stato regolarmente notificato⁽²⁵⁾.

In quel particolare caso, nella eventualità appunto di un vizio di notifica dell'atto impositivo, era invero possibile, sia ai sensi del previgente art. 16 d.p.r. n. 636 del 1972 (con riguardo all'avviso di mora del 1993) sia ai sensi dell'art. 19, 3° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 (con riferimento

⁽²⁴⁾ Cass. civ., sez. trib., 17 febbraio 2005, n. 3231, in *Giur. it.*, 2005, 6 ss., con nota di A. Marcheselli, *Avviso di mora e diritto di difesa del contribuente nella successione degli atti del procedimento di imposizione*, nonché in *Corr. trib.*, 2005, 1197 ss., con nota di F. Graziano, *Disciplina delle impugnazioni per atti reiteratamente notificati*.

⁽²⁵⁾ Scrive la Corte, nella sentenza menzionata che "l'avviso di mora è un atto cui [...] l'ordinamento assegna due funzioni": "da un lato, in via primaria e necessaria, l'avviso di mora equivale al precetto, come esattamente ritiene il ricorrente, ma, dall'altro lato, in via eventuale e, perciò, secondaria, le norme processuali tributarie lo considerano – e questa considerazione è del tutto indebitamente trascurata dal ricorrente – anche come un atto eventualmente equivalente ad un atto d'imposizione tributaria". "Questa seconda funzione è attribuita all'avviso di mora dalla legge processuale tributaria in tutte le ipotesi in cui esso sia – tra gli atti della serie procedimentale amministrativa che si snoda a partire dall'atto di accertamento [...] e poi per la cartella di pagamento, potrebbe concludersi con l'avviso di mora – il primo atto di gestione del rapporto tributario ad esser reso conoscibile al contribuente". "Se – prosegue la Corte – in ipotesi né l'avviso di accertamento [...] né la cartella di pagamento siano mai stati notificati, o siano stati irritualmente notificati, al contribuente e se questi sia stato posto nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità della pretesa tributaria per la prima volta con la notificazione dell'avviso di mora, egli può e deve, a pena della loro inoppugnabilità, contestare, unitamente all'impugnazione dell'avviso di mora, gli atti autonomamente impugnabili che sono stati adottati precedentemente e che ne costituiscono il presupposto".

all'avviso di mora del 1998), impugnare l'avviso di mora facendo valere la mancata notifica dell'atto prodromico.

Secondo la Corte, dunque, nel caso rappresentato, il vizio di notifica degli avvisi di accertamento si era consolidato e non era più deducibile, non avendo il contribuente, nella specie, impugnato il primo avviso di mora notificato, poiché esso, e soltanto esso (non i successivi), aveva una funzione *eventualmente impositiva* accanto a quella *esattiva*, mentre i successivi avvisi di mora avevano solo funzione esattiva.

Tale ragionamento non convince: pare che la Cassazione abbia creato – accanto alla ben più nota e calzante definizione degli accertamenti come atti impositivi⁽²⁶⁾, giacché essi, dopo la riforma del 2010, sommano in sé sia la funzione impositiva che quella esattiva – anche una ben strana categoria di atti *esatto-impositivi* solo eventuali, che non trova fondamento nella norma, né testualmente né sistematicamente.

In primo luogo, dunque, ci si permette di “rimettere a punto” la motivazione della Suprema Corte in proposito, dato che un avviso di mora, al pari di un avviso di intimazione, non ha e non può avere una funzione eventualmente impositiva, accanto a quella sua propria esattiva, solo perché, accidentalmente, un atto di accertamento presupposto non sia stato notificato; ché, all'evidenza, ogni atto della sequenza procedimentale tributaria ha la funzione sua propria, che non si “trasferisce”, per effetto della mancata sua notifica, all'atto successivo. La mancata notifica dell'atto prodromico, certamente, può essere contestata, come vizio dell'atto successivo, e può anche – secondo la contorta formulazione dell'art. 19, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 – consentire la impugnazione dell'atto prodromico non notificato insieme con il successivo, ma non può certamente modificare la funzione degli atti e la loro portata effettuale.

Sicché, ciò che eventualmente si consolida non è l'effetto eventualmente impositivo del (primo) avviso di mora ma la portata effettuale impositiva dell'avviso di accertamento stesso, l'unico ad avere tale funzione; e si consolida perché la sua mancata notifica, invero, non è stata fatta valere secondo i tempi e le modalità che l'ordinamento ha offerto.

Il primo avviso di mora, invero, porta a conoscenza del contribuente la esistenza dell'avviso di accertamento, che non gli è stato notificato, e lo mette dunque in condizioni di lamentare tale mancata notificazione, nelle diverse forme previste dall'art. 19, ossia come vizio dello stesso avviso di

⁽²⁶⁾ Neologismo coniato da C. Glendi, *Notifica degli atti “impositivi” e tutela cautelare ad essi collegata*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi – V. Uckmar, Padova, 2011, 3 ss.

mora, per mancata notifica dell'atto prodromico, ovvero impugnando l'avviso di accertamento per mancata notifica insieme con l'avviso di mora, come consentito⁽²⁷⁾ dall'art. 19, 3° comma, ultimo periodo.

L'art. 19, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, se è stato giustamente criticato con riguardo alla contorta formulazione dell'ultimo periodo⁽²⁸⁾ – laddove prevede che la mancata notifica consente l'impugnazione dell'atto precedente non notificato insieme con il successivo – è però chiarissimo nel prevedere che “ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri” e che “gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente”; avverso questi ultimi vi è una tutela differita, nel senso che i relativi vizi possono dedursi nei giudizi relativi agli atti autonomamente impugnabili successivi.

Ciò comporta altresì che gli atti autonomamente impugnabili non possono essere impugnati per un vizio di un atto precedente che era a sua volta autonomamente impugnabile e che non è stato impugnato e si è dunque consolidato.

Tale disposto normativo è – si ritiene – assolutamente essenziale per la struttura e il funzionamento del procedimento tributario, nel senso e per le ragioni che di seguito si espongono.

⁽²⁷⁾ Trattasi, per il vero, di una facoltà, anche se la sentenza in commento, nel suo argomentare, come riportato alla precedente nota, lo interpreta come un onere, con un effetto di consolidamento. Lo evidenzia A. Marcheselli, *Avviso di mora e diritto di difesa del contribuente nella successione degli atti del procedimento di imposizione*, op. ult. cit., laddove scrive che: “la Corte mostra – *expressis verbis* – di ritenere che la facoltà di cui agli artt. 16, d.p.r. n. 636/1972, prima e 19 d.lgs. n. 546/1992 costituirebbe più propriamente un onere”. “Il contribuente – prosegue l'A. ripercorrendo il pensiero della sentenza – che riceva come primo atto notificato un avviso di mora avrebbe onere di far valere contro di esso le proprie difese opponendo tutte le possibili ragioni che egli avrebbe potuto opporre contro gli atti antecedenti nella serie procedimentale, se gli fossero stati notificati”.

Sennonché, a parere di chi scrive, ma lo si vedrà *infra*, occorre vedere come si inserisca in questo schema di funzionamento, proprio del procedimento tributario e declinato sugli atti autonomamente impugnabili che si consolidano ove non impugnati, un atto che, come l'avviso di mora e l'avviso di intimazione di cui all'art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973, automaticamente, dopo un certo periodo di tempo, perda efficacia per espresso disposto normativo.

⁽²⁸⁾ Dà conto del fatto che l'art. 19, 3° comma sia stato frutto di lavori parlamentari affrettati, A. Marcheselli, op. ult. cit., nota n. 3, nonché *funditus* C. Glendi, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, retro, 2017, 2746 ss. in particolare paragrafo 19.

3.2. – *Il procedimento tributario come schema ordinato di atti suscettibili di consolidare i propri effetti secondo un rigoroso e coerente sistema delineato dall'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992*

Il procedimento tributario, come ogni procedimento amministrativo, deve appunto procedere, dal controllo, attraverso la imposizione, la riscossione e fino alla esecuzione (o meglio all'inizio della esecuzione), senza che vi siano eccessivi intoppi e rallentamenti e comunque consentendo adeguata tutela ai contribuenti.

Per bilanciare le due esigenze, il legislatore ha previsto che vi sia una sequenza di atti all'interno della quale soltanto alcuni sono *autonomamente* impugnabili; altri, invece, se viziati, sono contestabili ma non subito: i loro vizi si deducono insieme con il primo atto autonomamente impugnabile della sequenza procedimentale suddetta ⁽²⁹⁾.

Infatti, come visto, l'art. 19 sancisce che gli atti autonomamente impugnabili si impugnano *soltanto* per vizi loro propri ⁽³⁰⁾ e vizi degli atti antecedenti non autonomamente impugnabili. E quindi, non si possono impugnare per vizi degli atti precedenti che erano, a loro volta, autonomamente impugnabili.

E così, per avere immediato esempio di tale modalità di funzionamento, basti pensare agli atti istruttori: essi non sono immediatamente impugnabili. Se così fosse, l'attività di controllo potrebbe essere fermata "ad ogni piè sospinto" da una impugnativa del contribuente, con grave danno per l'efficacia della verifica fiscale. Si pensi, ad esempio, al caso del contribuente che impugna, già da subito, l'accesso della Guardia di finanza presso la propria abitazione, per asserita mancanza dei gravi motivi a supporto della autorizzazione del Procuratore; ove avesse la possibilità, per di più, di chiedere la sospensiva, il procedimento si fermerebbe subito, non procederebbe. Il controllo, ripartendo dopo qualche tempo, rischierebbe di essere inefficace.

Ebbene, per questa ragione, il legislatore, con lo schema sopra evidenziato, con il sistema imposto dall'art. 19 ricordato, prevede in sostanza che gli atti istruttori non siano autonomamente impugnabili, ma che i loro vizi possono farsi valere avverso il primo atto autonomamente impugnabile

⁽²⁹⁾ L'art. 19, 3° comma, espressamente "gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili *autonomamente*": per conseguenza i vizi degli atti del procedimento, che non siano autonomamente impugnabili, possono essere fatti valere allorché si impugnano gli atti autonomamente impugnabili successivi, come vizi (derivati) degli stessi.

⁽³⁰⁾ Dice, infatti, sempre l'art. 19, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, che "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri".

della sequenza procedimentale, ossia l'avviso di accertamento⁽³¹⁾. Impugnando questo, si possono far valere i vizi suoi propri, insieme con tutti quelli degli atti precedenti e prodromici che non siano autonomamente impugnabili (atti istruttori, processi verbali giornalieri, processo verbale di constatazione etc.).

Quando un accertamento, quando un atto autonomamente impugnabile, non sia stato impugnato, però, sempre in forza di quanto disposto dall'art. 19, si consolida tutta quella fase, quel segmento del procedimento.

E si passa al successivo, ove si incontrano altri atti autonomamente impugnabili, quale il ruolo o la cartella ad esempio (per i tributi per i quali sono ancora previsti)⁽³²⁾, a monte dei quali c'è un piccolo segmento di attività: i vizi di ruolo e cartella e di quel piccolo segmento si possono far valere impugnando questi ultimi. Non si possono invece più far valere i vizi dell'accertamento e degli atti a lui prodromici, perché quella fase, quel segmento, è ormai consolidato dalla mancata impugnativa dell'atto impositivo, cioè dell'atto autonomamente impugnabile posto al termine di quel segmento. Non si possono far valere perché l'art. 19 sancisce che avverso ogni atto autonomamente impugnabile (nel caso, la cartella) si possono fare valere i vizi suoi propri e quelli degli atti antecedenti non autonomamente impugnabili; non, dunque, l'avviso di accertamento che è autonomamente impugnabile.

Ogni atto autonomamente impugnabile rappresenta, in sostanza, una piccola finestra, nella lunga catena di atti del procedimento tributario, nella quale il contribuente può intervenire a contestare quell'atto e tutta la sequenza precedente; e, all'atto autonomamente impugnabile successivo, alla finestra successiva, ugualmente, egli può contestare quell'atto e tutta la sequenza precedente, dovendosi però fermare dove incontra un precedente atto autonomamente impugnabile, una precedente finestra.

⁽³¹⁾ Oltretutto, a mente del nuovo art. 7-*quater* dello Statuto del contribuente, l. n. 212 del 2000: "non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, 5° comma, o in violazione di legge". Sicché qualunque vizio della attività istruttoria (e non più soltanto quelli che comportavano violazioni di principi costituzionalmente garantiti, come da giurisprudenza prevalente) determina l'inutilizzabilità della prova e quindi l'infondatezza dell'accertamento.

⁽³²⁾ Con la riforma della riscossione in corso il procedimento di concentrazione nell'accertamento anche di titolo esecutivo e intimazione ad adempiere viene esteso anche ad ulteriori fattispecie, sicché davvero l'ambito rimasto per la cartella di pagamento è davvero ridotto. Questo "accorcia" significativamente il procedimento tributario di cui si discute, ma attribuisce maggior rilievo a quegli atti come l'avviso di intimazione che invece, pur se eventuali, tuttora restano previsti nello schema e utilizzati significativamente.

Naturalmente tutto ciò vale a condizione che ogni atto autonomamente impugnabile sia stato correttamente notificato, che il contribuente abbia avuto notizia di avere quella finestra a disposizione per contestare quell'atto e quel segmento di attività; se non lo fa, l'atto si consolida. Ma se il contribuente neppure sa dell'esistenza di quell'atto, questo consolidamento non si può avere.

E così, se l'avviso di accertamento, nell'esempio effettuato, non è stato notificato, è chiaro che la sua mancata impugnazione non è suscettibile di rendere definitivo quell'atto e quella fase di attività ad esso prodromica. Se non c'è stata notifica regolare, ovviamente, il contribuente non può restare privo della possibilità di impugnare quel segmento, per di più impositivo e tanto importante.

E allora, per questi casi, interviene la disciplina dell'art. 19, 3° comma, ultimo periodo. Tale norma, nella (migliore) formulazione originaria, sanciva la possibilità di impugnare gli atti per vizi loro propri e per mancata notifica degli atti prodromici. Successivamente, prima della sua entrata in vigore, la formulazione è stata modificata e resa più "tortuosa" e oscura, ma il senso è rimasto il medesimo. In caso di mancata notifica, dice la nuova formulazione, è consentita la impugnazione dell'atto precedente non notificato insieme con il successivo.

Tornando al nostro esempio, quindi, se l'accertamento non è stato notificato, avverso l'atto impugnabile successivo si possono far valere anche tutti i vizi di quel segmento precedente l'accertamento e dell'accertamento stesso; in qualche modo, la norma rimette in termini per contestare anche quella fase. Ma, se non la si contesta, anche essa si consoliderà, perché avverso gli atti impugnabili ancora successivi si potranno far valere soltanto i vizi di essi e di quelli precedenti fino a quello autonomamente impugnabile antecedente, che il contribuente abbia ricevuto e che si è consolidato insieme con tutta la fase, anzi le fasi, precedenti.

Ora, tale schema di funzionamento del procedimento tributario, utile ad evitare inutili rallentamenti e a consentire comunque tutela (differita, sì, per determinati atti, ma tutela piena) si fonda su una struttura logica, coerente e rigorosa, che trova il suo fondamento appunto nell'art. 19, nella predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili⁽³³⁾.

⁽³³⁾ Si veda C. Glendi, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso, retro*, 2017, 2746 ss. Sia consentito altresì il rinvio a C. Corrado Oliva, *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili, retro*, 2006, 329.

Lo schema funziona nella misura in cui sono chiari tali atti e il segmento di attività che di volta in volta si consolida per mancata impugnazione di essi, in correlazione con la funzione di ciascuno di essi.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, al primo comma, individua con rigore tali atti, con una elencazione che tuttavia ammette che in alcune fattispecie possono essere ricondotte ipotesi contermini: ad esempio, l'avviso di rettifica in materia di imposta di registro può essere considerato impugnabile, se pure non espressamente menzionato, in quanto annoverabile tra gli atti di accertamento di cui alla lett. a), voce che giurisprudenza e dottrina consolidate ritengono comprenda le diverse tipologie di atti impositivi previste dalle singole leggi di imposta.

L'elencazione di cui all'art. 19, inoltre, non è tassativa, ma normativamente predeterminata: essa, invero, è suscettibile di un ampliamento per via legislativa. Alla lettera i) della norma si legge, infatti, che sono automaticamente impugnabili anche tutti quegli atti che la legge definisca tali.

Ove, dunque, il legislatore voglia ampliare il novero degli atti automaticamente impugnabili, può certamente farlo per via normativa, ma prevedendolo espressamente.

Ove invece sia la giurisprudenza che voglia ampliare il novero, può farlo per via interpretativa, come è nella sua funzione e ruolo, mediante estensione delle ipotesi previste a casi da intendersi ricompresi nelle voci medesime in forza di una base normativa⁽³⁴⁾.

Quel che invece, purtroppo, è accaduto, è che l'art. 19 è stato destrutturato, in particolare dalla giurisprudenza, che, asseritamente per un maggior rispetto degli artt. 24 e 97 Cost., in correlazione con l'ampliamento della giurisdizione tributaria, ha iniziato a consentire l'impugnazione dinanzi al giudice tributario di ogni atto che sia idoneo a portare a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva chiara e definitiva, a prescindere dalla sua individuazione secondo le regole dell'art. 19 menzionato⁽³⁵⁾. Tale giurisprudenza ha purtroppo distrutto la logica e consequen-

⁽³⁴⁾ Cfr. A. Guidara, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, 660, il quale sottolinea come la giurisprudenza operi una lettura molto ampia degli atti impugnabili, con interpretazione estensiva e talora addirittura analogica. Nel pensiero dell'A., l'estensione degli atti automaticamente impugnabili ad opera della giurisprudenza avviene comunque sempre a livello interpretativo del dato normativo esistente.

⁽³⁵⁾ *In primis*, ci si riferisce a Cass. civ., n. 21045 del 2007. Si veda, al riguardo, anche per la individuazione di altra giurisprudenza nello stesso senso, C. Glendi, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso, retro*, 2017, 2746 ss., il quale critica vivacemente tale deriva giurisprudenziale.

zialità del funzionamento del procedimento tributario come sopra descritto.

3.3. – *L'invenzione, contra legem, degli atti facoltativamente impugnabili destruttura il sistema*

La giurisprudenza di cui si è detto in chiusura di paragrafo precedente, che prescinde dalla individuazione normativa degli atti autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19, non può essere considerata soltanto quale giurisprudenza "creativa" del cd. diritto vivente: in questo caso, non si inventa un diritto che non trova fondamento in un disposto normativo specifico, ma addirittura si scrive un diritto vivente che è palesemente *contra legem*, contrario al disposto normativo. Invero, la normativa chiaramente impone che determinati individuati atti, e quelli solamente, siano autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario e che gli altri, tutti gli altri, non lo siano⁽³⁶⁾. *Tertium non datur*: o l'atto è autonomamente impugnabile o non lo è (e i suoi vizi vanno fatti valere contestando l'atto autonomamente impugnabile successivo).

Non solo, ma l'art. 19 alla lett. *i*) prevede espressamente che l'elenco degli atti autonomamente impugnabili, contenuto nel primo comma della norma, possa essere integrato solo dal legislatore, fissando una sorta di riserva legislativa al riguardo (per questo si parla di predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili). Per cui, la giurisprudenza in esame si presenta in diretta violazione anche di tale disposizione.

La giurisprudenza menzionata, come detto, ha destrutturato il sistema, che si fondava appunto sul *consolidamento* dei segmenti di attività in ragione della impugnazione/mancata impugnazione degli atti autonomamente impugnabili, tanto è vero che la giurisprudenza in questione, infatti, ha dovuto occuparsi proprio di tale problema. E così, semplicisticamente, lo ha aggirato, senza risolverlo, ed ha statuito che certi atti sono "facoltativamente impugnabili" ma la loro mancata impugnazione non determina consolidamento⁽³⁷⁾.

⁽³⁶⁾ L'art. 19, 3° comma, più volte menzionato, sancisce inequivocabilmente che: "gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente". "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

⁽³⁷⁾ Ad aver affermato per prima questo concetto, Cass. civ., 8 ottobre 2007, n. 21045, in *Rass. trib.*, 2008, con nota di F. Randazzo, "Avvisi bonari" ed esercizio informale di funzioni tributarie e in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 507 con nota di G. Tabet, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*

Si è giunti quindi a una sorta di artificiosa distinzione, normativamente non prevista ed anzi normativamente esclusa, tra atti *autonomamente* impugnabili, da un lato, i quali, se non impugnati, consolidano i propri effetti e anche quelli degli atti non impugnabili di tutta la fase precedente, e gli atti *facoltativamente* impugnabili, dall'altro lato, che si possono impugnare ma non si consolidano. Essi, a ben vedere, altro non sono che quegli stessi atti, precedenti rispetto ad un atto impugnabile, i cui vizi sono contestabili, in realtà, insieme con l'atto impugnabile successivo. Ma ora divengono, in più, impugnabili anche da soli, in via anticipata.

Un *surplus* di tutela, apparentemente. Un effetto distruttivo sulla logica e la struttura del sistema, nei fatti.

Invero, lo schema dell'atto facoltativamente impugnabile, sorto asseritamente per fornire maggior tutela, anche in forma anticipata, a fronte di atti che possano, come dice la giurisprudenza, manifestare una pretesa impositiva "compiuta e non condizionata", in realtà non fornisce affatto tale maggior tutela ma aggrava soltanto tempi e procedure. Chi abbia impugnato un atto facoltativo, infatti, deve poi certamente impugnare anche il successivo atto autonomamente impugnabile, che altrimenti si consolida⁽³⁸⁾. E così, ad esempio, chi impugni l'avviso bonario *ex art. 36-bis* d.p.r. n. 600 del 1973, deve poi, nelle more, impugnare anche la cartella di pagamento facendo valere il merito della pretesa, altrimenti essa si consolida. E allora, la impugnativa dell'avviso bonario precedente risulta del tutto inutile.

Resta, invece, in cambio di una maggior tutela che in realtà non c'è, il grave danno alla coerenza del sistema come delineato dall'art. 19, sistema che è portante rispetto ad un ordinato ed efficace procedimento tributario.

Il principio del mancato consolidamento degli atti facoltativamente impugnabili è stato ripreso da innumerevoli pronunce del Supremo Collegio e quindi può considerarsi ineludibile corollario della categoria di atti in commento.

Per una critica ampia e ragionata alla categoria degli atti facoltativamente impugnabili, si vedano, per tutti, L. Perrone, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 79 ss., in particolare 97, nonché G. Glendi, *Note critiche alla teoria giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, *retro*, 2018, 2528 ss.

⁽³⁸⁾ Evidenzia in questi termini il rapporto tra il ricorso contro atto facoltativamente impugnabile e quello, successivo, avverso l'atto autonomamente impugnabile, Cass. civ., sez. trib., 29 ottobre 2021, n. 3076, *retro*, 2022, con nota di G. Glendi, *La Suprema Corte finalmente chiarisce, e segna, i confini tra l'impugnazione facoltativa anticipata e l'impugnazione nel termine decadenziale a pena di consolidamento dell'atto*.

3.4. – L'avviso di intimazione come atto facoltativamente impugnabile in un recente arresto della Suprema Corte. Una "via d'uscita" palesemente errata rispetto al problema del consolidamento

Perché si è giunti a parlare di impugnazioni facoltative? Perché una recentissima giurisprudenza, con riferimento alla reiterazione degli avvisi di intimazione *ex art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973*, diversamente da quanto statuito con riguardo agli avvisi di mora nel caso Maradona sopra enunciato⁽³⁹⁾, ha richiamato il concetto secondo il quale l'avviso di intimazione sarebbe atto a "impugnazione facoltativa".

Testualmente la Suprema Corte scrive: "l'avviso di intimazione, infatti, sebbene contenente l'esplicitazione di una ben definita pretesa tributaria, non è un atto previsto tra quelli di cui all'art. 19 del lgs. n. 546 del 1992, con conseguente facoltà e non obbligo di impugnazione"⁽⁴⁰⁾.

E lo dice per concludere che, allorché vi sia un vizio non fatto valere avverso un avviso di intimazione precedente, non impugnato, esso potrà essere fatto valere impugnando l'avviso di intimazione successivo, quello eventualmente reiterato dopo un anno, perché, appunto, secondo la Suprema Corte, si tratterebbe di un atto facoltativamente impugnabile sicché la mancata impugnazione del primo non comporterebbe consolidamento dei vizi deducibili avverso di esso.

L'assunto è, a parere di chi scrive, palesemente errato, sul piano normativo e sul piano sistematico, ed oltretutto risulta frutto di un chiaro fraintendimento.

Ma procediamo con ordine.

Sul piano normativo, appare errato considerare l'avviso di intimazione come facoltativamente impugnabile perché esso pare invece da ricondursi all'elenco contenuto nell'art. 19, e quindi va considerato un atto autonomamente impugnabile.

Invero, l'art. 19, alla lettera e), menziona testualmente l'avviso di mora, che oggi è stato abrogato ma che, come detto, risulta sostituito proprio dall'avviso di intimazione, che ne ha la stessa funzione, di intimazione ad adempiere, e analoga disciplina. L'avviso di intimazione, invero, proprio come l'avviso di mora, è suscettibile di perdere la propria efficacia, ossia quella di consentire l'avvio della esecuzione, dopo un certo tempo (sei mesi per l'avviso di mora e un anno per l'avviso di intimazione): entrambi,

⁽³⁹⁾ Cfr. *supra*, paragrafo 3.1.

⁽⁴⁰⁾ Cass. civ., ord. 17 giugno 2024, n. 16743.

dunque, una volta trascorso il tempo normativamente previsto, debbono essere reiterati perché si possa poi avviare l'esecuzione.

Sicché può ritenersi che, in ragione di una interpretazione estensiva, nemmeno troppo forzata – ed anzi considerata scontata da diversa dottrina subito all'indomani dell'abrogazione dell'avviso di mora ⁽⁴¹⁾ – l'avviso di intimazione ricade nel novero degli atti autonomamente impugnabili, essendo equiparabile all'avviso di mora di cui all'art. 19 lett. e) del d.lgs. n. 546 del 1992.

Conferma dell'autonoma impugnabilità dell'avviso di intimazione si ha anche leggendo l'art. 2 del medesimo decreto, il quale, come noto, fissa i confini c.d. esterni della giurisdizione tributaria, che riguarda appunto le controversie relative ai tributi di ogni genere e specie fino alla cartella di pagamento e all'eventuale atto di cui all'art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973, ossia l'avviso di intimazione. Vero che l'art. 2 non individua gli atti impugnabili, ché tale è il compito dell'art. 19, ma solo i “confini” della giurisdizione ⁽⁴²⁾: tuttavia non passa certo inosservata l'espressa menzione di cartella e anche dell'avviso di intimazione come *atti* che costituiscono le “colonne d'Ercole” della giurisdizione del giudice tributario. In altri termini, il fatto che al confine di una giurisdizione di tipo impugnatorio come quella tributaria, che intorno agli atti appunto è strutturata, sia menzionato proprio l'avviso di intimazione *ex art. 50* non lo individua per ciò solo come atto auto-

⁽⁴¹⁾ A favore di tale interpretazione, si vedano, per tutti, A. Guidara, *Inviti al pagamento bonario e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 785 ss., in particolare 811, laddove scrive, appunto a proposito dell'avviso di intimazione, che “esso, intimando al contribuente di adempiere entro cinque giorni, è assimilabile in toto all'avviso di mora, di cui assolve le funzioni”. Nello stesso senso, S. La Rosa, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2001, 1178 ss.

⁽⁴²⁾ In tal senso, cfr. A. Guidara, *Impugnazione dell'intimazione di pagamento e omessa notifica della preventiva “cartella”*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 902 ss., in particolare 902-904 ove si legge a proposito dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che “quest'ultimo articolo, infatti, traccia il perimetro della giurisdizione delle Commissioni tributarie, ma non indica anche gli atti impugnabili dinanzi alle stesse”. Tuttavia, l'A. rileva come appaia “manchevole in punto di atti della riscossione l'elencazione contenuta dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, con la conseguenza che, al fine di rendere concreta l'enunciazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 ed effettiva la tutela del contribuente, si impone una interpretazione estensiva”. E “il passaggio più facile da compiere” per tale interpretazione estensiva “riguarda proprio l'avviso di intimazione”, il quale “svolge infatti una funzione che precedentemente era dell'abolito avviso di mora”. Secondo l'A., quindi, sarebbero impugnabili, in forza del disposto dell'art. 19, 1° comma, lett. e), che ancora fa riferimento all'abrogato avviso di mora, “vari atti dell'agente della riscossione, tra i quali sicuramente l'intimazione di pagamento”.

A riprova di ciò, l'A. richiama anche un importante arresto della Cass. civ., sez. un., 19 novembre 2007, n. 23832, che proprio richiamando l'analogia con l'avviso di mora considera impugnabile un atipico sollecito di pagamento successivo alla cartella.

nomamente impugnabile ma, diciamo, ne è un indizio grave, preciso e concordante.

Del resto, secondo attenta dottrina⁽⁴³⁾, la menzione quale atto impugnabile da parte del legislatore può risultare anche in forma implicita, come avviene nell'art. 2 richiamato, consentendo comunque di considerare l'atto come autonomamente impugnabile in forza dell'art. 19, 1° comma, lett. i).

Ebbene, perché allora la giurisprudenza ricorre alla figura dell'impugnazione facoltativa con riguardo all'avviso di intimazione, quando tra l'altro ci sono chiari sintomi della sua natura di atto autonomamente impugnabile in quanto equiparato all'avviso di mora?

Probabilmente perché intende escludere il *consolidamento degli effetti* degli avvisi di intimazione reiterati, che forse non ritiene equo con riferimento al caso sottoposto al suo esame (mentre lo riteneva tale con riferimento allo – omologo – avviso di mora, nella sentenza sopra citata relativa al caso Maradona).

Così, scelta la conseguenza voluta (non consolidamento degli effetti), la giurisprudenza applica all'avviso di intimazione la qualificazione giuridica che porta a quella conseguenza (atto facoltativamente impugnabile), senza tuttavia avvedersi, in questo modo, di violare direttamente il disposto normativo (art. 19 menzionato), di destrutturare il sistema degli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario come sopra delineato, ed oltretutto di cadere anche in evidenti fraintendimenti quanto ai propri precedenti giurisprudenziali.

A ben vedere, invero, il passaggio della sentenza che richiama la categoria degli atti facoltativamente impugnabili, a proposito dell'avviso di intimazione di cui all'art. 50, d.p.r. n. 602 del 1973, è veloce e deciso, probabilmente anche inconsapevole della portata della affermazione, che contrasta con la normativa e la giurisprudenza precedente. Ed anzi, esso richiama in parentesi precedente giurisprudenza e si presenta formulato come una semplice reiterazione di un principio già più volte affermato.

Senonché l'orientamento giurisprudenziale, che la Suprema Corte richiama in parentesi come precedente⁽⁴⁴⁾, si riferisce non all'avviso di

⁽⁴³⁾ C. Glendi, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso, retro*, 2017, 2748 ss., laddove evidenzia come per considerare un atto come definito impugnabile dal legislatore ai sensi dell'art. 19, 1° comma, lett. i) basta "ogni segno normativo effettivamente in grado di rivelare una comunque manifestata predeterminazione normativa dell'impugnabilità dell'atto".

⁽⁴⁴⁾ La Suprema Corte nella ordinanza in esame, ossia la n. 16743 del 17 giugno 2024, ha richiamato in parentesi, a supporto della propria affermazione sulla impugnazione facol-

intimazione *ex art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973*, che era oggetto della controversia all'esame della Corte stessa, ossia l'atto che occorre emettere dopo la cartella di pagamento, se non si sia proceduto alla esecuzione entro l'anno, per reiterare la intimazione ad adempiere prima di eseguire, bensì ad "avvisi di intimazioni" ben differenti, inviati prima della cartella, aventi valore, sostanzialmente, di solleciti di pagamento prima del titolo esecutivo e del precetto, cioè prima di ruolo e cartella (e/o dell'avviso di accertamento impositivo) ⁽⁴⁵⁾. Quegli atti sono "atipici", non previsti dallo schema del procedimento tributario, non hanno una loro funzione specifica e ruolo definitivo, non sono autonomamente impugnabili, non sono suscettibili di consolidare alcunché se non impugnati.

Pare insomma che la Suprema Corte abbia sbrigativamente applicato una giurisprudenza del tutto ultronea, ingannata dalla assonanza del nome degli atti (contenente il lemma "avviso di intimazione" in entrambi i casi) ⁽⁴⁶⁾.

tativa dell'avviso di intimazione, un precedente asseritamente in termini, ossia Cass. civ., 11 febbraio 2015, n. 2616 e poi due altre sentenze a supporto, cioè Cass. civ., 2 novembre 2017, n. 26129 e Cass. civ., 21 gennaio 2020, n. 1230.

⁽⁴⁵⁾ Il precedente citato in forma diretta, come precedente in termini, e cioè Cass. civ., 11 febbraio 2015, n. 1616, riguarda invece atti di intimazione di pagamento che venivano inviati dalla Agenzia dei monopoli per sollecitare il pagamento spontaneo della imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, ed erano prodromici alla cartella di pagamento, primo atto autonomamente impugnabile del procedimento relativo a quel tributo. Perciò, la Corte di cassazione ritiene che quelle "intimazioni", quegli avvisi di pagamento, altro non erano che solleciti non autonomamente impugnabili, alla stessa stregua degli avvisi di pagamento Tarsu. E quindi, secondo la giurisprudenza consolidata, già criticata al precedente paragrafo, li considera comunque atti facoltativamente impugnabili, ma non suscettibili di divenire definitivi se non impugnati.

Parimenti, anche le altre due sentenze richiamate in via più indiretta, precedute dal preambolo "si vedano altresì", si presentano del tutto ultronee rispetto agli avvisi di intimazione *ex art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973* e riguardano più in generale atti considerati facoltativamente impugnabili perché certamente non previsti nell'elenco di cui all'art. 19, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992.

Invero, Cass. civ. 2 novembre 2017, n. 26129, riguarda un *preavviso* di iscrizione ipotecaria. Come da giurisprudenza ormai pacifica, l'atto impugnabile è appunto l'iscrizione ipotecaria, ai sensi dell'art. 19, 1° comma, lett. *e-bis*), mentre il suo preavviso è una sorta di avvertimento, che sarebbe quindi facoltativamente impugnabile, senza effetti di consolidamento in caso di mancata impugnazione. Lo stesso vale per Cass. civ., 21 gennaio 2020, n. 1230, in cui la Suprema Corte aveva respinto la pretesa dell'Ufficio che aveva ritenuto la non autonoma impugnabilità del parere fornito dal Direttore regionale sull'istanza di disapplicazione della disciplina delle società di comodo, avanzata dal contribuente, in quanto non avente natura provvedimento vincolante.

⁽⁴⁶⁾ Del resto, prima di essa alcuna dottrina era caduta nel medesimo equivoco. Cfr. E. Fronticelli Baldelli, *Intimazione di pagamento impugnabile in maniera autonoma*, in *Corr. trib.*, 2020, 287 ss., il quale sostiene che vi sarebbe un orientamento consolidato di Cassazione sulla impugnabilità soltanto facoltativa degli avvisi di intimazione *ex art. 50 d.p.r. n.*

La Corte sembra dunque essere incappata in un *false friend*, come si usa dire per chi, studiando una lingua straniera, resta ingannato dalla confidenza per una parola che ha una somiglianza ad un termine conosciuto (della propria lingua madre), ma che in realtà ha un significato completamente diverso.

Una pronuncia al momento isolata, dunque, che si confida non sarà ripresa da altre, evitando così che un errore venga riportato in avanti, proprio come nel gioco dei bimbi denominato “il telefono senza fili”, divenendo orientamento giurisprudenziale sbagliato e consolidato!

3.5. – Le incoerenze dell'orientamento giurisprudenziale citato. La perdita di efficacia come alternativa e coerente ragione rispetto al mancato consolidamento in caso di reiterazione di intimazioni

Sempre proseguendo nel percorso dal problema pratico al profilo teorico, delineato nel presente lavoro, occorre scendere un pochino più nel dettaglio del caso affrontato dalla sentenza di Cassazione indicata nel precedente paragrafo⁽⁴⁷⁾. Nel caso in esame, invero, la Cassazione aveva dinnanzi una cartella di pagamento, non impugnata, un primo avviso di intimazione, non impugnato, e un secondo avviso di intimazione, invece contestato in giudizio. La Corte distingue nettamente, ai fini del consolidamento degli effetti, tra la cartella di pagamento e gli avvisi di intimazione.

Invero, la Suprema Corte afferma che la prescrizione, maturata prima della notifica di una cartella di pagamento, e non eccepita mediante impugnazione della cartella medesima, non può essere contestata impugnando il successivo avviso di intimazione. Questo perché, secondo la Corte, la cartella è atto autonomamente impugnabile e quindi si consolida se non impugnata.

Invece, la soluzione fornita dalla Corte è diametralmente opposta con riguardo alla prescrizione maturata tra la cartella di pagamento e un primo avviso di intimazione non impugnato. In tale caso, la medesima sentenza afferma che, anche se il primo avviso di intimazione non è stato impugnato, facendo valere la prescrizione prima di esso intervenuta, esso comunque non si consolida, essendo atto facoltativamente impugnabile; il con-

602 del 1973 e al riguardo, peraltro, richiama nella nota n. 14 precedenti della Suprema Corte che non riguardano detti avvisi di intimazione, ma semplicemente intimazioni di pagamento, solleciti di pagamento prodromici alla cartella. Si tratta, tra l'altro, in parte, degli stessi precedenti citati dalla Suprema Corte.

⁽⁴⁷⁾ Cass. civ., sez. trib., 17 giugno 2024, n. 16743.

tribuyente, quindi, potrà contestare quel vizio⁽⁴⁸⁾ anche successivamente, impugnando il secondo avviso di intimazione.

La distinzione tracciata, quindi, tra cartella di pagamento e avviso di intimazione non impugnati, viene dalla Corte spiegata con il fatto che quest'ultimo sarebbe atto ad impugnazione facoltativa e perciò non determinerebbe l'effetto di consolidamento dei vizi non contestati.

Occorre però rilevare che tale spiegazione, fondata sulla facoltatività dell'impugnazione, contrasta perfettamente con il *decisum* della Corte Suprema in altra vertenza su un problema analogo: invero, con la sentenza n. 1901 del 28 gennaio 2020, la Cassazione ha ritenuto che avverso il pignoramento non si potesse dedurre l'eccezione di prescrizione del credito maturata tra la cartella di pagamento e l'avviso di intimazione, perché quest'ultimo non era stato impugnato e quindi si era consolidato.

La soluzione presa dalla Cassazione del 2020 appena citata appare incoerente con la tesi della impugnabilità facoltativa: se l'avviso di intimazione fosse tale, la sua mancata impugnazione non porterebbe al suo consolidamento, e quindi il contribuente potrebbe certamente fare valere, impugnando il successivo pignoramento, la prescrizione maturata prima dell'avviso di intimazione.

In conclusione, la giurisprudenza della Suprema Corte addiviene a soluzioni palesemente contraddittorie, con riguardo al consolidamento dell'avviso di intimazione non impugnato, senza che il riferimento alla facoltatività dell'atto possa rendere coerente il suo dire.

Certo, potrebbe trattarsi semplicemente di un *revirement* ovvero una delle frequenti incongruenze della giurisprudenza. Sembra, tuttavia, che in questo caso sia possibile riportare a coerenza sistematica queste soluzioni giurisprudenziali apparentemente distoniche in tema di consolidamento degli effetti degli avvisi di intimazione.

(48) Anche se si potrebbe considerare che la prescrizione non possa considerarsi un vero e proprio vizio dell'atto, alla stessa stregua della decadenza. Per i vizi dell'atto, vale il principio per cui, anche ai sensi dell'art. 7-bis, 2° comma, l. n. 212 del 2000 che "i motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio". con la conseguente necessità preclusione della possibilità di farlo valere.

In altri termini, la mancata impugnazione di un atto, con la conseguente mancata deduzione di un vizio di quell'atto quale motivo di ricorso, comporta la perdita definitiva della possibilità di farlo valere.

Tale soluzione potrebbe essere valutata con attenzione, ed eventualmente ripensata, per la eccezione di prescrizione, ma non è questa la sede per tali riflessioni e distinzioni.

È, infatti, necessario e sufficiente modificare le basi argomentative, per rendere corrette e anche coerenti le soluzioni adottate nei due casi considerati.

La chiave di volta del problema, invero, pare sia nella peculiarità degli atti di intimazione *ex art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973* che, pur se inseriti nel rigoroso schema degli atti autonomamente impugnabili e quindi suscettibili di consolidamento degli effetti, dopo un certo periodo di tempo “perdono efficacia”.

Gli avvisi di intimazione sono gli unici atti che, nella serie degli atti autonomamente impugnabili, hanno questa peculiare caratteristica, di perdere efficacia dopo un anno.

Essi, come atti autonomamente impugnabili, sono suscettibili di consolidare i propri effetti. Ma quali effetti? Quelli che corrispondono alla loro funzione, che è intimare l'adempimento e legittimare *per un anno* l'avvio della esecuzione.

Sono dunque i loro effetti che, per espressa dizione normativa, durano un anno e non oltre.

Considerando la perdita di efficacia dell'avviso di intimazione dopo un anno, il dire della Cassazione, con riferimento alla casistica sopra indicata, diviene perfettamente coerente.

Ed infatti:

- la cartella di pagamento non impugnata si consolida, insieme con la sua funzione, e quindi un eventuale vizio di essa o antecedente ad essa non può essere contestato insieme con il primo avviso di intimazione;

- il primo avviso di intimazione ha perso efficacia (nel caso trattato dalla Cassazione del 2024) ed è per questo che non ha più i suoi effetti consolidati, non perché si tratti di atto facoltativamente impugnabile; si potrà quindi proporre la eccezione di prescrizione, maturata antecedentemente rispetto al primo avviso di intimazione non impugnato, anche dopo la seconda intimazione notificata;

- allorché invece, ed è il caso esaminato dalla Cassazione del 2020, l'avviso di intimazione non abbia perso efficacia, ma abbia fondato la esecuzione, nei tempi di legge, esso si è consolidato e quindi non possono esserne contestati i relativi vizi impugnando il successivo pignoramento.

È quindi in rapporto al completo esercizio della loro funzione o alla loro “perdita di efficacia” che occorre verificare come operi il principio del consolidamento degli effetti con riguardo appunto agli avvisi di intimazione, che però sono e restano atti autonomamente impugnabili.

4. – *Intimazioni reiterate, tra consolidamento degli effetti “a tempo” e perdita di efficacia. Riflessioni conclusive*

Conclusivamente, sgombrato il campo da quelli che si ritengono errori di impostazione, chiarito invece e circoscritto il piano su cui muoversi, mediante individuazione dello schema del procedimento tributario come serie ordinata di atti, solo alcuni dei quali *autonomamente* impugnabili, suscettibili di consolidare i propri effetti se non contestati, ivi inclusa la preclusione della possibilità di eccepirne i relativi vizi, occorre a questo punto riprendere le fila del problema in esame e giungere ove possibile a tracciarne le linee di soluzione.

L'avviso di intimazione è atto autonomamente impugnabile, omologo dell'avviso di mora. Esso ha la funzione di intimare ad adempiere, anzi di *reiterare* la intimazione ad adempiere. È solo “eventuale”, nel senso che potrebbe non aversi neppure laddove l'Agenzia abbia proceduto ad avviare l'esecuzione entro l'anno dalla cartella o dall'atto impositivo.

Per quanto eventuale nello schema procedimentale, allorché sia emesso, esso è autonomamente impugnabile, con possibilità di dedurre i vizi suoi propri (e quelli propri degli atti precedenti non autonomamente impugnabili, che sono deducibili impugnando quest'ultimo).

E, se non viene impugnato, come per tutti gli atti di cui all'art. 19, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, esso consolida i propri effetti (e non sono più deducibili i suoi vizi) secondo l'ordinario schema e struttura degli atti autonomamente impugnabili.

Ma quale è la particolarità di tali atti, che non è invece propria degli altri atti menzionati all'art. 19, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992?

Cosa differenzia l'avviso di intimazione dalla cartella di pagamento, così da spiegare la diversa soluzione sul consolidamento degli effetti ravvisata dalla giurisprudenza esaminata senza dover ricorrere alla, erronea e distorsiva, differenza tra atti autonomamente impugnabili e atti facoltativamente impugnabili?

La particolarità è che essi, come già gli antenati avvisi di mora, decorso un certo periodo di tempo, *perdono efficacia*.

E allora occorre chiedersi che ne è del consolidamento degli effetti, della preclusione dei vizi, per un atto che perde efficacia.

Normalmente, l'avviso di accertamento, la cartella di pagamento, non “decadono”, non “perdono efficacia”. Se non sono stati impugnati, essi si consolidano; ma non esiste il problema di una loro perdita di efficacia automatica dopo un certo periodo di tempo.

Naturalmente, l'avviso di accertamento potrebbe essere annullato, ad esempio in autotutela, dalla Amministrazione; certo, in quel caso, verrebbe

meno anche l'effetto di consolidamento della sua funzione impositiva. Se l'atto è "revocato" dalla stessa Amministrazione emittente, non può certo dirsi che il contribuente si trova nell'impossibilità di far valere i vizi della fase impositiva contro il nuovo accertamento eventualmente emesso. Questo, proprio perché l'atto, annullato, non esiste più, viene meno la sua definitività e quindi il consolidamento dei suoi effetti.

Nel caso degli avvisi di intimazione *ex art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973*, la peculiarità è che non v'è una decisione della pubblica amministrazione, di *annullamento*, per illegittimità, ma una mera *perdita di efficacia*, automatica, *ex lege*, per il decorrere del tempo.

Che accade allora agli *effetti* dell'atto? L'effetto proprio dell'avviso di intimazione, che è quello di reiterare l'intimazione di adempimento e consentire l'avvio della esecuzione forzata, viene meno dopo un anno. E questo perché esso perde efficacia e, se si vuole avviare l'esecuzione, dopo un anno, occorre notificare un nuovo avviso di intimazione. In un certo senso, si può dire che esso consolida effetti che sono però "a scadenza", limitati ad un anno, per legge.

E quanto ai *vizi* dell'atto? I vizi di ogni atto possono essere dedotti, ovviamente, impugnando quell'atto. Per cui, la mancata impugnazione consolida *quei* vizi di *quell'*atto. Ma il nuovo atto di intimazione potrà avere altri o analoghi vizi, e si potranno certamente far valere i vizi di quel nuovo atto proponendo ricorso come per legge.

Quindi, parrebbe che, tolto l'avviso di intimazione perché "scaduto", non resti nulla⁽⁴⁹⁾.

La sua funzione, identica – e cioè legittimare l'avvio dell'esecuzione per un anno – potrà essere esercitata dal nuovo avviso di intimazione notificato. I vizi di quest'ultimo potranno essere pienamente e liberamente dedotti.

Il (minimo) segmento di attività nel procedimento tributario, rappresentato dall'avviso di intimazione, sostanzialmente un sollecito prima di avviare la esecuzione, viene riproposto con la notifica del nuovo avviso di

⁽⁴⁹⁾ Qualcosa rimane, per il vero. Rimangono gli effetti che potremmo chiamare *informativi*. La giurisprudenza è costante nell'affermare che la notifica di un avviso di intimazione, anche se poi perde efficacia e non è più atto a giustificare l'esecuzione forzata, vale comunque ad interrompere la prescrizione. In questo senso espressamente si esprime anche la Cassazione in esame, ossia la n. 16743 del 17 giugno 2024.

Peraltro questo non toglie validità a quanto si diceva a proposito della perdita di efficacia e del mancato consolidamento, che essi debbono intendersi riferiti agli effetti propri ed intrinseci dell'atto, appunto la intimazione ad adempiere, e non a quelli eventuali e informativi, quale è la interruzione della prescrizione.

intimazione e il contribuente può contestare i vizi di quell'atto e del segmento ad esso precedente (fino all'antecedente atto autonomamente impugnabile, sia esso la cartella o l'accertamento impositivo) ⁽⁵⁰⁾.

In pratica, molto semplicemente, gli avvisi di intimazione si consolidano, sì, ma nel loro limitato effetto di consentire l'avvio della esecuzione forzata, per un anno; oltre, debbono essere reiterati.

Non occorre dunque introdurre il concetto di atti facoltativamente impugnabili per giustificare il mancato consolidamento degli avvisi reiterati, ma semplicemente comprendere che, in ragione della perdita di efficacia *ex lege*, essi vengono meno e debbono esser reiterati.

Così, sempre per riprendere la metafora iniziale, lo "scampanellare" della Amministrazione finanziaria, rilevato nella prassi, è dunque previsto e voluto dal legislatore per avvertire il contribuente che sarà avviata l'esecuzione, ma va adottato nel rigoroso rispetto della disciplina normativamente prevista al riguardo, onde consentire un ordinato ed efficace svolgersi del procedimento di prelievo fiscale.

CATERINA CORRADO OLIVA

⁽⁵⁰⁾ Tenuto conto di ciò, si può considerare altresì come risolvere l'eventuale problema del vizio di notifica dell'atto prodromico, sia esso la cartella di pagamento o l'atto di accertamento impositivo. Il problema è questo: se un (primo) avviso di intimazione non è impugnato, deducendo il vizio della mancata notifica dell'atto presupposto, si ha in qualche modo consolidamento e quindi preclusione a dedurre quel medesimo vizio avverso il nuovo, ulteriore, avviso di intimazione? Oppure è possibile contestare contro il nuovo avviso di intimazione (il secondo) la mancata notifica dell'atto presupposto? La soluzione corretta appare quest'ultima, proprio perché la perdita di efficacia del primo avviso di intimazione travolge completamente quel segmento del procedimento e non resta all'atto primariamente notificato nessuna efficacia residua (salva la funzione informativa della interruzione di prescrizione). Il nuovo avviso di intimazione si presenta come nuovo atto che si fonda, parimenti, sui medesimi atti prodromici, dei quali si può contestare la mancata notifica.

Tale soluzione è all'evidenza diversa da quella seguita dalla Suprema Corte con riferimento all'avviso di mora, nel caso Maradona, di cui al paragrafo 3.1, ma tale differenza appare per il vero giustificabile: il (primo) avviso di mora, a differenza dell'avviso di intimazione, una sua propria funzione all'interno dello schema procedimentale la ha e non è sostituibile. Si tratta della intimazione ad adempiere, funzione che non svolgono né l'atto di accertamento né la cartella di pagamento. Il primo avviso di mora svolge quella funzione, "blocca", se non contestato, quel segmento del procedimento impositivo. Gli ulteriori avvisi di mora, invece, al pari degli avvisi di intimazione *ripetono, reiterano* l'intimazione ad adempiere; questi, se non impugnati, perdono efficacia *in toto* dopo sei mesi, in tutti i loro effetti, che sono quelli di reiterare l'intimazione ad adempiere e consentire l'avvio della esecuzione appunto per quel periodo.

DOCUMENTI

T.U. VERSAMENTI E RISCOSSIONE. RESTANO VERTIGINOSI
“BUCHI NERI”

Con il d.lgs. 24 marzo 2025, n. 33 è stato approvato il T.U. delle leggi su “versamenti e riscossione”, nel quale sono state riprodotte le disposizioni contenute nei d.p.r. n. 600 del 1973 e n. 602 del 1973 e in altri testi normativi, più o meno risalenti nel tempo, riguardanti la disciplina dei versamenti e della riscossione dei tributi, oltre, naturalmente a quelle, di più recente introduzione ad opera del d.lgs. 28 luglio 2024, n. 110, in materia di “riordino del sistema nazionale della riscossione”.

La tecnica nomopoietica è sempre quella seguita nella formazione del Testo Unico sulla giustizia tributaria, approvato con d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, su cui vale quanto scritto nell’Editoriale del 25 gennaio 2025 “*Testo Unico giustizia tributaria: at ille murem peperit*”⁽¹⁾.

Nel caso del T.U. Riscossione, la critica non è solo di forme, ma di sostanza. In quanto, dall’esame del nuovo testo normativo emergono, soprattutto, e non si possono, certo, sottacere, vistose lacune rispetto al basilare testo fondativo della legge-delega “per la riforma fiscale” n. 111, approvata il 9 agosto 2023.

Nell’art. 18 della l. n. 111 del 2023, recante “Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione”, al comma 1, lettera f), si demandava al Governo di “individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall’agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all’Agenzia delle entrate, in modo da superare l’attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l’Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l’Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione”.

Nulla di tutto ciò era stato fatto con il d.lgs. n. 110 del 2024, recante “Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione” né, ancor oggi, risulta sia stato fatto con il T.U. approvato mediante d.lgs. n. 33 del 2025. Nel quale, infatti, non solo, vengono tal quali pre-

(1) Pubblicato *retro*, 2025, 255 ss.

servate, distaccatamente fra loro, l'Agenzia delle entrate-Riscossione e l'Agenzia delle entrate, ma, con l'art. 228 di detto T.U., si è financo riprodotto, generalizzandone così l'applicazione, l'art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112 (risalente, salvo solo piccole varianti, all'art. 77 del TUSRID n. 858 del 1963 e, ancor prima, all'art. 17 dei Capitoli Normali per l'esercizio delle ricevitorie ed esattorie delle imposte dirette approvato con d.m. 18 settembre 1933), nel quale ordunque testualmente si legge che "l'agente della riscossione, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite"; in tal modo, non solo consacrando la dualità soggettiva tra agente della riscossione ed Agenzia delle entrate, titolare della pretesa impositiva, ma pur anche qualificando il loro rapporto intersoggettivo in termini di "sostituzione processuale", con la conseguente applicabilità degli artt. 81, 108, 111, comma 4, c.p.c., in verticale contrasto con il prefigurato trasferimento di funzioni e superamento della dualità fra detti soggetti, a cui il nostro legislatore, si noti, era stato perentoriamente chiamato (per non dire "minacciato") a radicali riforme dalla stessa Consulta, con la fondamentale sentenza-monito Corte cost. 10 giugno 2021, n. 120, nella quale, com'è noto, a prescindere dal dispositivo, veniva pesantemente stigmatizzato il deficitario regime di riscossione vigente in Italia, denunciando la manifesta incapacità dello Stato a riscuotere i propri crediti (come pure, poco prima, conclamato dalla Corte dei Conti, sezioni riunite 8 aprile 2021, n. 4, pag. 9).

Da qui, dunque, un *primo deficit attuativo* della legge-delega.

Non solo.

La stessa legge-delega n. 111 del 2023, nell'art. 19, destinato alla "revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario", al comma 1, lettera c), aveva stabilito doversi "modificare l'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973".

Neanche di questo il d.lgs. n. 110 del 2024 ha fatto menzione, né su di quanto previsto dalla legge-delega si è fatto cenno nella redazione del T.U. Riscossione.

Tutto ciò, a dire il vero, non dispiace a chi scrive, avendo sempre sostenuto che, tanto a livello di sistema, quanto sul piano di una più adeguata funzionalità operativa, tutte le opposizioni esecutive dovrebbero essere decise dal giudice dell'esecuzione, in quanto intrinsecamente correlate al bene staggito e, quindi, meglio gestibili dal solo giudice dell'esecuzione, ad esso demandando, se del caso, la delibazione *incidenter tantum* di questioni altrimenti rientranti nella giurisdizione tributaria.

Ma, se questa fosse, come auspicato, la scelta, *re melius perpensa*, del nostro legislatore, essa dovrebbe essere manifestata con adeguata sostituzione dell'art. 19, comma 1, lett. c), della l. n. 111 del 2023. E sta di fatto che, in ogni caso, il silenzio mantenuto dal legislatore delegato sul punto, ha di contro il solo effetto, comunque negativo, di lasciare nel vuoto una problematica che ha profondamente diviso dottrina e giurisprudenza e ciò certamente non giova ad una regolamentata gestione dell'esecuzione forzata tributaria, che pur svolgendosi massimamente nell'ambito della c.d. autotutela esecutiva, di natura prettamente amministrativa, non può in ogni caso prescindere da una finale appendice distributiva o concorsuale *naturaliter* affidata al giudice (ordinario) dell'esecuzione civile.

Il legislatore della riforma, in buona sostanza, non può far finta di niente, lasciando aperti vertiginosi "buchi neri" nella martoriata galassia della riscossione.

CESARE GLENDI (*)

(*) Da *Ipsa Quotidiano*, 16 maggio 2025.

RUBRICHE

NUOVE LEGGI E GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

14. – *Corte costituzionale (pres. Amoroso, red. Antonini), sentenza 10 marzo – 17 aprile 2025, n. 46 (G.U., 1^a serie speciale, 23 aprile 2025, n. 17). Aggio di riscossione.*

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria aveva sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, comma 1, del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla l. 28 settembre 1998, n. 337), come sostituito dall'art. 32, comma 1, lett. a), del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale), convertito, con modificazioni, nella l. 28 gennaio 2009, n. 2, per violazione degli artt. 3, 23, 24, 53, 76 e 97 Cost., osservando che sebbene la Corte costituzionale con la sentenza n. 120 del 2021 avesse dichiarato inammissibili questioni del tutto analoghe, al contempo aveva rimarcato “l'indifferibilità della riforma, al fine sia di superare il concreto rischio di una sproporzionata misura dell'aggio, sia di rendere efficiente il sistema della riscossione”, rivolgendo un pressante monito al legislatore statale per provvedere a riformare i meccanismi legislativi della riscossione coattiva; essendo tale monito rimasto senza riscontro, e, pertanto, essendo ormai trascorsi tre anni⁽¹⁾, sarebbe stato indifferibile un nuovo intervento dei giudici costituzionali.

La Corte ha dichiarato non fondate le questioni, alla luce delle precisazioni sul contenuto decisorio della propria precedente sentenza n. 120 del 2021.

A illustrazione della sentenza si riporta il comunicato del 17 aprile 2025 dell'Ufficio stampa della Corte costituzionale (*Il Legislatore non era tenuto a intervenire in modo retroattivo sull'aggio di riscossione*).

Il legislatore è stato sollecito nel raccogliere, già con la legge di Bilancio 2022, il pressante invito rivolto da questa Corte (sentenza numero 120

(¹) L'ordinanza di rimessione dei giudici liguri è, infatti, del 6 marzo 2024.

del 2021) a riformare i meccanismi di remunerazione del servizio della riscossione e non era tenuto a intervenire retroattivamente. È quanto ha stabilito la Corte costituzionale nella sentenza numero 46, depositata oggi, decidendo la questione sollevata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, che lamentava la lesione di diversi parametri costituzionali, dal momento che la sostanziale abrogazione dell'aggio di riscossione è stata prevista dal legislatore solo *pro futuro*, ovvero a decorrere dal 1° gennaio 2022. La Corte ha precisato che la citata sentenza numero 120 del 2021, “appartiene al *genus* delle pronunce qualificate dalla dottrina di ‘inammissibilità di sistema’, in quanto, pur riscontrando una dubbia compatibilità con i parametri costituzionali evocati, non si risolvono con una dichiarazione di illegittimità costituzionale, ma rimettono, in prima battuta, alla discrezionalità del legislatore (così, fra le altre, sentenze numero 130 e numero 71 del 2023 e numero 22 del 2022) il *quomodo* del necessario intervento – che può realizzarsi secondo un ventaglio di soluzioni plausibili – finalizzato a rimuovere il riscontrato *vulnus*”. Da questo presupposto – ha chiarito la pronuncia – “deriva che, nel caso di specie, per dare seguito allo specifico invito formulato *pro futuro* dalla stessa sentenza, il legislatore non era tenuto a intervenire in modo retroattivo, come invece ritiene il giudice rimettente, dal momento che anche la disciplina dell'efficacia temporale rientrava nella sua discrezionalità”.

15. – Corte costituzionale (pres. Amoroso, red. Buscema), sentenza 26 marzo – 17 aprile 2025, n. 49 (G.U., 1^a serie speciale, 23 aprile 2025, n. 17). IMU su immobili destinati alla vendita e non locati.

La Corte costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella l. 22 dicembre 2011, n. 214, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, affermando la legittimità dell'imposizione imu sugli immobili dell'impresa destinati alla vendita e non locati, rappresentando gli stessi un valido indice di capacità contributiva.

A illustrazione della sentenza si riporta il comunicato del 17 aprile 2025 dell'Ufficio stampa della Corte costituzionale (*Il pagamento dell'imu è dovuto anche per la sola possibilità di avvalersi dell'immobile*).

Con la sentenza numero 49, depositata oggi, la Corte costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'artico-

lo 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, numero 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella l. 22 dicembre 2011, numero 214, sollevate, in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione. La Corte ha affermato che anche gli immobili dell'impresa destinati alla vendita e non locati costituiscono un valido indice di capacità contributiva perché quel che rileva ai fini dell'obbligo del pagamento dell'imu è l'astratta possibilità di avvalersi delle facoltà proprie del diritto reale e non il loro effettivo esercizio, che dipende esclusivamente dal possessore. L'imprenditore può difatti decidere autonomamente e liberamente la destinazione di tali beni e mantenerne il possesso entro la sua sfera di controllo. La Corte ha infatti chiarito che l'imu è un'imposta sul patrimonio immobiliare, avente come presupposto il possesso, la proprietà o la titolarità di altro diritto reale, e che un immobile non costituisce un valido indice di capacità contributiva solo se sia inutilizzabile nonostante uno sforzo diligente per tornarne in possesso, come è stato deciso nella sentenza n. 60 del 2024, che ha dichiarato incostituzionale la disciplina dell'imu nella parte in cui non prevede che non siano soggetti a tale imposta gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria. Spetta al legislatore, nell'ambito della sua discrezionalità e nei limiti della non palese irragionevolezza, decidere non solo in ordine all'*an*, ma anche in ordine al *quantum* e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di agevolazioni e benefici fiscali (sentenza numero 72 del 2018) secondo un criterio che concili, nel corso degli anni, le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva.

16. – *Corte costituzionale (pres. Amoroso, red. Antonini), ordinanza 11 marzo – 17 aprile 2025, n. 50 (G.U., 1^a serie speciale, 23 aprile 2025, n. 17). Tassazione per trasparenza dei redditi imputati ai soci accomandanti.*

La Corte ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Udine, in riferimento agli artt. 3, 53 e 24 Cost., dell'art. 5, comma 1, del t.u.i.r. n. 917 del 1986, nella parte in cui "attribuisce i redditi della società in accomandita semplice ai soci accomandanti 'indipendentemente dalla percezione'". L'imputazione "per trasparenza" non lede il principio di uguaglianza, né sotto la veste di discriminazione interna (dal momento che i soci anche non amministratori delle società di persone, in base agli artt. 2261 e 2320 c.c., hanno un onere e un potere di controllo

sull'attività sociale che consente di avere piena conoscenza dell'incremento patrimoniale), né esterna (posta la diversità di struttura tra le società di persone e le società di capitali); è inconferente, poi, il riferimento alla disciplina di cui all'art. 116 t.u.i.r. (che consente di applicare, a determinate condizioni, l'imputazione per trasparenza anche alle società di capitali e, in particolare, alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria), perché l'opzione è rimessa alla scelta discrezionale della società, per cui non risulta corretta la comparazione proposta dal giudice *a quo* tra la tipizzazione legale stabilita per le società di persone e l'orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa. Quanto alla presunta violazione del principio di capacità contributiva, la scelta del legislatore non è arbitraria, perché, anche a prescindere dall'approvazione del rendiconto e dalla previsione statutaria di eventuali riserve di utili, o dalla decisione unanime dei soci in tal senso, il socio già si trova in una relazione con il reddito societario prodotto idonea a integrare la peculiare nozione di "possesso" quale presupposto dell'irpef (art. 1 del t.u.i.r.), mentre esigenze di cautela fiscale giustificano il ricorso a questa forma di imputazione, in ragione del minore livello di formalizzazione delle società di persone e dell'assenza dei più rigorosi obblighi previsti per le società di capitali. Infine, quanto alla presunta violazione dell'art. 24 Cost., l'attività accertativa e il contraddittorio, a fini procedurali, si svolgono nei confronti della società, così permanendo lo schermo societario, mentre, a fini sostanziali, la giurisprudenza di legittimità richiede il litisconsorzio necessario tra società e soci al fine di consentire, con pienezza di contraddittorio, la verifica in concreto del presupposto impositivo, cosicché il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali.

17. – Corte costituzionale (pres. Amoroso, red. Buscema), sentenza 9 aprile 2025 – 27 maggio 2025, n. 75 (G.U., 1^a serie speciale, 28 maggio 2025, n. 22). *Parziale deducibilità dell'imu dall'ires*.

La Corte costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), come sostituito dall'art. 1, comma 715, con gli effetti stabiliti dal successivo comma 716, della l. 27 dicembre 2013, n. 147, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità

2014)”, sollevate, in riferimento complessivamente agli artt. 3, 23, 41 e 53 della Costituzione, dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Cagliari e dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio.

La Corte ha ricordato che l’originaria e previgente disciplina dell’indeducibilità totale dell’imu per i beni strumentali dalla base imponibile dell’ires – dichiarata costituzionalmente illegittima con la sentenza n. 262 del 2020 – si poneva all’interno di un complesso disegno normativo, oggetto di uno sviluppo disorganico, culminato in un particolare aggravio della pressione fiscale a carico delle imprese proprietarie di immobili strumentali.

Sin dal 2013 il legislatore aveva gradualmente mitigato questo effetto. Già nell’*incipit* dell’art. 1, comma 1, del d.l. 21 maggio 2013, n. 54, convertito, con modificazioni, nella l. 18 luglio 2013, n. 85, significativamente affermava di aver adottato tale decreto “[n]elle more di una complessiva riforma della disciplina dell’imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare [...] volta, in particolare, a riconsiderare l’articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell’imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive”.

Il primo intervento concreto del legislatore volto a rimediare agli effetti prodotti dall’originario art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, che prevedeva la totale indeducibilità dell’imu, è rappresentato proprio dall’art. 1, commi 715 e 716, della legge n. 147 del 2013: il comma 715 stabilisce che “[i]l comma 1 dell’articolo 14 del decreto legislativo [1]4 marzo 2011, n. 23, è sostituito dal seguente: ‘1. L’imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall’esercizio di arti e professioni nella misura del 20 per cento’”; il successivo comma 716 prevede che “[l]a disposizione in materia di deducibilità dell’imposta municipale propria ai fini dell’imposta sui redditi, di cui al comma 715, ha effetto a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2013. Per il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2013, l’aliquota di cui al comma 715 è elevata al 30 per cento”.

Sono poi seguite ulteriori modifiche.

L’art. 1, comma 12, della l. n. 145 del 2018 ha innalzato al 40 per cento la percentuale di deducibilità dell’imu a decorrere dal 1° gennaio 2019 (decorrenza stabilita dall’art. 19, comma 1, della medesima l. n. 145 del 2018).

In effetti questa disposizione non è mai stata applicata, poiché prima con l’art. 3, comma 1, del d.l. n. 34 del 2019, come convertito e, poi, con

l'art. 1, commi 4, 772 e 773, della l. n. 160 del 2019, le percentuali sono state rimodulate nei seguenti termini: 50 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018; 60 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019; 60 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020; 100 per cento per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Ebbene, la descritta evoluzione normativa rende evidente come l'indeducibilità totale dell'imu ai fini delle imposte erariali sui redditi, dato il forte impatto sul sistema delle imprese, sia stato un tema ben presto oggetto di attenzione da parte del legislatore.

La Corte, richiamando la decisione assunta con la citata sentenza n. 262 del 2020, ha affermato di avere già dato atto del citato ripensamento del legislatore statale rispetto alla disciplina originaria che prevedeva l'indeducibilità totale dell'imu sui beni strumentali dalla base imponibile dell'ires, prendendo atto del percorso da questo progressivamente svolto, nel rispetto delle esigenze di equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.), dell'opportunità di giungere alla totale deducibilità (prevista a partire dal 2022 ai sensi del richiamato art. 1, comma 773, della l. n. 160 del 2019).

La Corte ha osservato che nella fattispecie esaminata, relativa alla parziale deducibilità dell'imu dalla base imponibile ai fini del calcolo dell'ires, la successione di norme che tra il 2013 ed il 2022 ha portato alla deducibilità totale dell'imu, appare quindi il frutto di un temperamento non irragionevole fra esigenze di bilancio e di coerenza del sistema tributario complessivo, senza trascurare quelle delle imprese proprietarie di immobili strumentali. La disposizione censurata rappresenta, infatti, il primo passo di un adeguamento graduale effettivamente compiuto dal legislatore per ovviare agli effetti distorsivi di un'articolata riforma del sistema impositivo degli enti locali.

Alla luce di tali considerazioni è stata dunque dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale.

FABIO GRAZIANO

MASSIMO PROCOPIO

NOTE A SENTENZA

CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO, sez. I, 23 maggio 2024

Pres. Bošnjak

causa Patricolo e altri c. Italia

È legittima, in quanto funzionale ad esigenze di amministrazione della giustizia, la previsione dell'art. 369, comma 2, c.p.c. laddove prevede l'onere in capo al ricorrente di depositare la copia della sentenza notificata munita della relativa relata di notifica.

È illegittimo, in quanto eccessivamente formalistico e contrario al principio di effettività della tutela giurisdizionale di cui all'art. 6.1 CEDU, l'orientamento adottato dalla Suprema Corte di Cassazione secondo la quale sarebbe sempre onere del ricorrente provvedere ad autenticare formalmente la corrispondenza delle copie analogiche depositate in Cassazione degli originali telematici della PEC e dei relativi allegati (sentenza e relata di notifica) con cui è stata notificata la sentenza oggetto di impugnazione, risultando inammissibili forme equipollenti quali la mancata contestazione o l'espresso riconoscimento, operati dalla controparte, dell'integrità della documentazione depositata.

(Omissis).

Introduzione

1. I ricorsi concernono le decisioni della Corte di cassazione di dichiarare improcedibili i ricorsi per motivi di diritto proposti dai ricorrenti perché essi non avevano depositato in cancelleria la relazione di notificazione delle decisioni che volevano impugnare in conformità ai requisiti formali e ai termini previsti dalla legge. I ricorrenti hanno lamentato che le decisioni della Corte di cassazione peccavano di eccessivo formalismo e limitavano in modo ingiustificato il loro diritto di accesso a un tribunale di cui all'art. 6 § 1 della Convenzione.

In fatto

2. Gli estremi dei ricorrenti, i nominativi dei loro rappresentanti e le date di deposito dei rispettivi ricorsi sono indicati nell'appendice.

3. Il Governo è stato rappresentato dal suo agente, sig. L. D'Ascia.

4. I fatti della causa si possono riassumere come segue.

I. RICORSO N. 37943/17

5. In data 8 marzo 2011, i ricorrenti del ricorso n. 37943/17 promossero un procedimento civile dinanzi al Tribunale di Verona nei confronti di G.A., che era stato il loro difensore in un procedimento penale instaurato nei loro confronti. Con sentenza 7 giugno 2013, il Tribunale di Verona aveva stabilito che G.A. era stato negligente nello svolgimento della sua attività professionale e aveva parzialmente accolto la richiesta dei ricorrenti condannandolo a versare 17.600 euro (EUR) oltre gli interessi e le somme derivanti dalla rivalutazione della richiesta, nonché la somma di EUR 1.380 per le spese legali.

6. In data 10 giugno 2015, la Corte di appello di Verona ribaltò tale sentenza rigettando la richiesta di risarcimento dei ricorrenti.

7. I ricorrenti presentarono ricorso per motivi di diritto dinanzi alla Corte di cassazione nel quale dichiararono che la sentenza della corte di appello era stato loro notificata il 30 giugno 2015. Insieme al ricorso depositarono in cancelleria una copia dell'impugnata sentenza certificata conforme dal cancelliere della corte di appello. Non depositarono una copia della relazione di notifica della sentenza.

8. In data 15 Settembre 2016, la Corte di cassazione inviò ai ricorrenti una comunicazione che fissava le udienze della causa in camera di consiglio unitamente alla proposta del giudice relatore di dichiarare improcedibile il ricorso per inosservanza dei requisiti stabiliti dall'art. 369 comma 2 n. 2 del c.p.c. (si veda il paragrafo 25 *infra*).

9. Unitamente alle loro osservazioni in data 3 ottobre 2016, i ricorrenti depositarono una copia cartacea della sentenza impugnata e la relativa relazione di notificazione con l'attestazione che si trattava di copie autentiche dei documenti informatici originali che erano stati loro notificati tramite posta elettronica certificata (PEC, un tipo di posta elettronica conforme a particolari requisiti formali fissati dalla legge che è ammissibile come prova della data di invio e di ricevimento della mail).

10. A seguito della proposta del giudice relatore, la Corte di cassazione dichiarò improcedibile il ricorso (ordinanza 30 novembre 2016, n. 24481), affermando quanto segue:

“I ricorrenti non hanno adempiuto all'obbligo di depositare in cancelleria insieme al ricorso una copia della sentenza impugnata con la relativa relazione di notificazione come previsto dall'art. 369 comma 2 n. 2 del c.p.c., in assenza di tale adempimento un ricorso è dichiarato improcedibile (...).

[I] ricorrenti non hanno depositato copia della sentenza impugnata così come notificata bensì soltanto una copia autenticata dal cancelliere in data 16 settembre 2015 priva della relazione di notificazione.

(...) la Prima Sezione di questa corte, mediante ordinanza interlocutoria 21 gennaio 2016 n. 1081, ha trasmesso al Primo presidente, per un'eventuale rimessione dinanzi alle Sezioni Unite, la questione della procedibilità di un ricorso qualora la copia della sentenza impugnata così come notificata non sia stata depositata in cancelleria dal ricorrente (...) [bensì] da un'altra parte del procedimento.

Non vi è però necessità di attendere la decisione delle Sezioni Unite giacché, nel caso di specie, il convenuto non ha partecipato al procedimento e quindi non vi è nel fascicolo della causa alcuna copia della decisione comprensiva di relazione di notificazione.”.

II. RICORSO N. 54009/18

11. Nell'ambito di un procedimento di esecuzione promosso nei suoi confronti, la società ricorrente del ricorso n. 54009/18 impugnò dinanzi al Tribunale di Milano il provvedimento di pignoramento presso terzi emesso in data 3 giugno 2013 dal Giudice dell'esecuzione di Milano. Con sentenza del 16 settembre 2016 il Tribunale di Milano accolse l'impugnazione dichiarando che le somme pignorate dovevano essere assegnate al creditore procedente, R.G.I. S.r.l., e non al creatore pignoratizio interveniente, M.I. S.p.A., e condannò la società ricorrente al pagamento delle spese legali e processuali sostenute da R.G.I. S.r.l. e da M.I. S.p.A.

12. Con una PEC in data 23 settembre 2016 R.G.I. S.r.l. notificò la sentenza del Tribunale di Milano del 16 settembre 2016 alla società ricorrente.

13. In data 22 novembre 2016, la società ricorrente propose ricorso per motivi di diritto dinanzi alla Corte di cassazione. Insieme al ricorso depositò in cancelleria due copie dell'impugnata sentenza, la prima delle quali era certificata conforme all'originale dal cancelliere del Tribunale di Milano. La seconda era una copia cartacea della sentenza come notificata per posta elettronica certificata accompagnata dalla relazione di notificazione.

14. In data 30 dicembre 2016, R.G.I. S.r.l. depositò un ricorso incidentale dinanzi alla Corte di cassazione che conteneva anche la conferma della data di notificazione dell'impugnata sentenza.

15. La Corte di cassazione accolse la proposta del giudice relatore e dichiarò il ricorso improcedibile (ordinanza 9 maggio 2018 n. 11022). Affermò quanto segue:

“Questa Corte ha ripetutamente ritenuto che, per adempiere agli obblighi fissati dall'art. 369 comma 2 n. 2 del c.p.c., la cui inosservanza comporta la dichiarazione di improcedibilità del ricorso, il difensore che propone ricorso dinanzi alla Corte di cassazione avverso una decisione notificatagli per via telematica debba depositare in cancelleria una copia cartacea della posta elettronica certificata e della relazione di notificazione della sentenza impugnata a essa allegata, unitamente a un'attestazione di conformità all'originale ai sensi dell'art. 9 comma 1 bis e 1 ter della legge n. 53 del 1994 (...). Nel caso di specie è determinante l'assenza dell'attestazione della conformità all'originale della relazione di notificazione della sentenza impugnata così come inviata per posta elettronica certificata.”.

III. RICORSO N. 20655/19

16. F.M. instaurò un'azione nei confronti dei ricorrenti del ricorso n. 20655/19 chiedendo al Tribunale di Bologna di dichiarare inefficace il contratto con il quale A.S., debitore nei confronti di F.M., aveva venduto un appartamento ai ricorrenti, pregiudicando così le sue possibilità di riuscire a recuperare le somme dovutegli da A.S. Con sentenza del 5 febbraio 2009 il Tribunale di Bologna rigettò l'azione.

17. In data 9 marzo 2017, la Corte di appello di Bologna ribaltò la sentenza di primo grado, dichiarò inefficace il contratto di compravendita tra A.S. e i ricorrenti e condannò questi ultimi al pagamento di parte delle spese legali di F.M.

18. Con una PEC del 14 marzo 2017, F.M. notificò la sentenza della Corte di appello di Bologna del 9 marzo 2017 ai ricorrenti.

19. In data 12 maggio 2017, i ricorrenti proposero ricorso dinanzi alla Corte di cassazione per motivi di diritto. Unitamente al ricorso depositarono in cancelleria una copia cartacea della sentenza così come loro notificata per posta elettronica certificata insieme alla relazione di notificazione.

20. Come indicato nell'ordinanza 5 ottobre 2018, n. 24568 della Corte di cassazione (p. 3-bis, § 2), F.M. partecipò al procedimento.

21. In data 18 luglio 2017, i ricorrenti depositarono un'altra copia della sentenza impugnata corredata dell'attestazione di conformità alla sentenza telematica originale redatta dal loro avvocato.

22. La Corte di cassazione accolse la proposta del giudice relatore e dichiarò il ricorso improcedibile (ordinanza 5 ottobre 2018, n. 24568). Affermò quanto segue:

“(...) I ricorrenti, pur dichiarando che l'impugnata sentenza era stata loro notificata mediante PEC il 14 marzo 2017, non hanno fornito un'attestazione che certificasse che loro avevano presentato copia conforme dei documenti telematici relativi alla notificazione (...) nel fascicolo della causa delle parti, la copia cartacea della PEC con la quale è stata notificata l'impugnata sentenza è priva dell'attestazione (comprensiva della firma autografa dell'avvocato) di conformità. Tale documentazione non è stata depositata neanche dal convenuto che avrebbe potuto correggere l'omissione e rendere pertanto procedibile il ricorso (...) i ricorrenti erano tenuti alla stretta osservanza delle formalità di cui all'art. 369 comma 2 n. 2 del c.p.c. (...)”.

IL QUADRO GIURIDICO E LA PRASSI PERTINENTI

I. IL DIRITTO INTERNO PERTINENTE

23. Ai sensi degli art. 325 e 326 c.p.c., il ricorso dinanzi alla Corte di cassazione deve essere notificato ai convenuti entro sessanta giorni dalla data di notifica della sentenza impugnata (il cosiddetto termine breve per il deposito di un ricorso).

24. Ai sensi dell'art. 327 c.p.c., qualora l'impugnata sentenza non sia stata notificata, le parti dispongono di sei mesi per impugnarla dinanzi alla Corte di cassazione (il cosiddetto termine lungo per il deposito di un ricorso).

25. Le parti pertinenti dell'art. 369 del c.p.c. recitano:

"1. Il ricorso è depositato, a pena d'improcedibilità, nel termine di giorni venti dall'ultima notificazione alle parti contro le quali è proposto.

2. Insieme col ricorso debbono essere depositati, sempre a pena d'improcedibilità:

(...)

2) copia autentica della sentenza o della decisione impugnata con la relazione di notificazione, se questa è avvenuta (...)".

26. Ai sensi dell'art. 370 c.p.c., la parte contro la quale è diretto il ricorso può depositare un controricorso entro quaranta giorni dalla notificazione del ricorso. I pertinenti documenti relativi al controricorso devono essere depositati in cancelleria entro lo stesso termine.

27. L'art. 372 c.p.c. consente alle parti di depositare documenti relativi all'ammissibilità del ricorso nella cancelleria della Corte di cassazione indipendentemente dal deposito del ricorso, purché ciò avvenga non oltre quindici giorni prima dell'udienza della causa.

28. La l. 21 gennaio 1994, n. 53 disciplina le *"facoltà di notificazioni di atti civili, amministrativi e stragiudiziali per gli avvocati e procuratori legali"*. Le parti pertinenti dell'art. 9 recita:

"(...)

1-bis. Qualora non si possa procedere al deposito con modalità telematiche dell'atto notificato [a mezzo di posta elettronica], l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'art. 23, comma 1, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.

1-ter. In tutti i casi in cui l'avvocato debba fornire prova della notificazione e non sia possibile fornirla con modalità telematiche, procede ai sensi del comma 1-bis."

29. Il d. lgs. 7 marzo 2005 n. 82 stabilisce il *"codice dell'amministrazione digitale"*. L'art. 23 contiene le seguenti disposizioni relative alle copie analogiche dei documenti informatici:

"1. Le copie su supporto analogico di documento informatico (...) hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

2. Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico (...)".

II. LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

A. Osservanza del termine fissato dall'art. 369 comma 1 del c.p.c. per il deposito della sentenza impugnata insieme alla relazione di notificazione

1. Cass. civ., sez. un., 16 aprile 2009, n. 9005

30. Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione, l'obbligo di depositare in cancelleria una copia della sentenza impugnata insieme alla relazione di notificazione entro il termine fissato dall'art. 369 comma 1 del c.p.c. consente alla Corte di cassazione

di verificare che il deposito del ricorso sia avvenuto entro il termine breve fissato dagli artt. 325 e 326 c.p.c. Quando un ricorso è proposto oltre sessanta giorni dalla pubblicazione della sentenza impugnata, la data indicata nella relazione di notificazione è utilizzata per sincerarsi che al momento del deposito del ricorso la sentenza impugnata non sia ancora divenuta definitiva. Tale norma procedurale consente perciò di verificare l'osservanza del principio della *res judicata* (si vedano, per esempio, Cass. civ., sez. un., 16 aprile 2009, n. 9005 e Cass. civ., sez. un., 6 luglio 2022, n. 21349).

31. Inizialmente, la Corte di cassazione stabilì che un ricorrente poteva depositare una copia della sentenza impugnata insieme alla relazione di notificazione indipendentemente dal deposito del ricorso ai sensi dell'art. 372 c.p.c., purché ciò avvenisse entro il termine fissato dall'art. 369 comma 1 c.p.c. Secondo questa linea giurisprudenziale, l'inosservanza da parte del ricorrente di tale norma non poteva essere sanata facendo valere fattori esterni come per esempio la mancata opposizione della controparte all'esame del ricorso, o il deposito da parte di quest'ultima della prescritta copia della sentenza impugnata, o la presenza di tale copia nel fascicolo trasmesso dalla cancelleria del tribunale che aveva emesso l'impugnata sentenza (si, vedano tra molti altri precedenti, Cass. civ., sez. un., 25 novembre 1998, n. 11932 e Cass. civ., sez. III, 1° ottobre 2004, n. 19654 e Cass. civ., sez. I, 18 gennaio 2006, n. 888).

32. Le Sezioni Unite della Corte di cassazione confermarono la stessa interpretazione con Cass. civ., sez. un., 16 aprile 2009, n. 9005. Osservarono che la norma che rendeva improcedibile un ricorso per inosservanza del termine stabilito dall'art. 369 comma 1 c.p.c. era giustificata dalla natura del procedimento dinanzi alla Corte di cassazione e in particolare dalla necessità che esso si svolgesse rapidamente e direttamente e fosse guidato quasi interamente dalla corte stessa. Tale norma consentiva alla Corte di decidere sulla procedibilità del ricorso senza ulteriori passaggi e senza ritardi ed era inoltre conforme al principio della ragionevole durata del procedimento.

2. Cass. civ., sez. un., 13 dicembre 2016, n. 25513 e Cass. civ., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648.

33. L'approccio sopra descritto andò incontro a una graduale evoluzione man mano che la Corte di cassazione cominciò ad ammettere la possibile rilevanza di alcuni fattori esterni per dichiarare procedibile un ricorso anche quando il ricorrente non aveva depositato copia della sentenza impugnata insieme alla relazione di notificazione entro il termine indicato dall'art. 369 comma 1 c.p.c.

34. Facendo riferimento anche all'art. 6 § 1 della Convenzione e alla giurisprudenza della Corte (Mazzoni c. Italia, n. 20485/06, 16 giugno 2015, e Trevisanato c. Italia, n. 32610/07, 15 settembre 2016), le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ritennero che un ricorso che non aveva osservato la norma procedurale in questione potesse tuttavia essere procedibile qualora la sentenza impugnata unitamente alla relazione di notificazione (i) fosse stata trasmessa alla Corte di cassazione dalla cancelleria del tribunale che aveva emesso la decisione e fosse stata notificata alle parti dal tribunale (Cass. civ., sez. un., 13 dicembre 2016, n. 25513), oppure (ii) fosse stata depositata dalle controparti unitamente ai loro ricorsi incidentali entro il termine fissato dall'art. 370 c.p.c. (Cass. civ., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648). Nel primo caso, la Corte di cassazione dichiarò che sarebbe stata in grado di verificare la data di notificazione semplicemente consultando il fascicolo della causa, che poteva esserle trasmesso su richiesta del ricorrente dalla cancelleria del tribunale che aveva emesso la sentenza impugnata. Nel secondo caso, poiché il passaggio in giudicato di un appello avveniva comunque soltanto dopo la scadenza del termine indicato dall'art. 370 c.p.c., la Corte di cassazione avrebbe avuto accesso alla data di notificazione dell'impugnata

sentenza in tempo utile per potersi pronunciare senza ritardi sulla procedibilità del ricorso (si veda altresì la sentenza delle Cass. civ. sez. un., 23 novembre 2018, n. 30421).

35. La Corte di cassazione confermò che in altre situazioni si sarebbe attenuta al suo approccio originario dichiarando il ricorso improcedibile qualora il ricorrente non avesse osservato il termine stabilito dall'art. 369 comma 1 del c.p.c. Lo ritenne un approccio proporzionato giacché l'assenza della relazione di notificazione nel fascicolo in una fase iniziale del procedimento le avrebbe precluso di verificare, senza ulteriori passaggi e senza ritardi, il rispetto del termine breve per il deposito di un ricorso indicato negli art. 325 e 326 del c.p.c. (si veda, per esempio, Cass. civ., sez. un., 6 luglio 2022, n. 21349).

B. Attestazione della conformità agli originali telematici delle copie cartacee delle decisioni notificate a mezzo di posta elettronica certificata e delle relative relazioni di notificazione

1. Cass. civ., sez. III, 14 luglio 2017, n. 17450 e Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765

36. Una questione diversa sorse in merito all'applicazione dell'art. 369 comma 1 c.p.c. nei casi in cui la decisione che i ricorrenti intendevano impugnare dinanzi alla Corte di cassazione era stata loro notificata per posta elettronica certificata e il deposito telematico in Corte di cassazione non era ancora tecnicamente possibile.

37. Cass. civ., sez. III, 14 luglio 2017, n. 17450 ritenne che ai sensi del combinato disposto dell'art. 369 c.p.c. e dell'art. 9, commi 1-bis e 1-ter, della l. 21 gennaio 1994, n. 53, affinché un ricorso fosse procedibile, i ricorrenti dovessero (i) depositare copie cartacee della PEC unitamente ai suoi allegati, ovvero la sentenza impugnata e la relazione di notifica, presso la cancelleria della Corte di cassazione, e (ii) attestare la conformità delle copie cartacee agli originali telematici.

38. Tale approccio fu confermato, *inter alia*, da Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765. La Corte di cassazione chiarì che la norma sul valore probatorio secondo la quale si presumeva l'autenticità delle copie cartacee dei documenti telematici salvo nel caso in cui la controparte la negasse espressamente (si veda il paragrafo 29) non si applicava nel caso di specie, in quanto la salvaguardia del principio della *res judicata* implicava considerazioni di interesse pubblico e non si poteva pertanto lasciare alle parti la verifica dell'autenticità delle copie.

39. Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765 spiegò ancora:

“L'autenticazione della posta elettronica certificata è necessaria in quanto unico mezzo che consente di accertare la data e l'ora della notificazione al destinatario. È altresì necessaria l'autenticazione degli allegati alla PEC (...) per conformarsi all'art. 369 del c.p.c. (...)”.

Un ricorso deve essere dichiarato improcedibile se l'avvocato non deposita le copie cartacee dei suddetti documenti unitamente all'attestazione di conformità entro il termine di venti giorni dalla notifica del ricorso o qualora tali copie non siano state depositate da una controparte unitamente all'attestazione di conformità all'originale (...).

Non si può evitare l'improcedibilità depositando la documentazione mancante dopo la scadenza di venti giorni dalla notificazione per i motivi indicati dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione nel 2009 e nel 2017.”.

2. Cass. civ. sez. un. 24 settembre 2018, n. 22438 e Cass. civ. sez. un. 25 marzo 2019, n. 8312

40. La stessa interpretazione fu inizialmente applicata anche al deposito della copia cartacea di un ricorso originariamente redatto in forma di documento informatico (Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30918). Tuttavia, Cass. civ. sez. un. 24 settembre 2018, n. 22438 ripensarono tale approccio e affermarono:

“Sussistono validi motivi per un ripensamento parziale di suddetta interpretazione della procedibilità di un ricorso dinanzi alla Corte di cassazione qualora sia stato originariamente notificato come documento informatico. Tali motivi hanno a che vedere con la necessità di garantire il livello di tutela del diritto a un equo processo più elevato possibile (...)

Tale interpretazione sarà particolarmente attenta ai criteri di ragionevolezza e proporzionalità che devono guidare ogni ingerenza nel diritto di accesso a un tribunale (art. 6 § 1 della Convenzione; si vedano, tra altri precedenti, Mazzoni c. Italia, sopra citata, e Trevisanato c. Italia, sopra citata (...)) (...)”.

41. Sulla base di suddette considerazioni, la Corte di cassazione affermò che i principi stabiliti dalla sua giurisprudenza in ordine all'applicazione dell'art. 369 c.p.c. nel contesto di procedimenti cartacei dovevano essere adattati alle caratteristiche specifiche della “giustizia elettronica” e in particolare ai casi in cui le procedure telematiche erano state introdotte nel primo e secondo grado, ma non ancora a livello di cassazione. Poiché la notificazione per mezzo di posta elettronica certificata di un ricorso redatto in forma di documento informatico consentiva alle controparti di ricevere l'atto di ricorso originale, le controparti potevano confrontare la copia cartacea che il ricorrente aveva depositato in cancelleria con l'originale ricevuto via PEC. Le controparti avevano quindi la possibilità di asserire la difformità dell'atto di ricorso, e se ne astenevano, si sarebbe ritenuta la copia cartacea depositata in cancelleria dal ricorrente provvista dello stesso valore probatorio dell'originale ai sensi dell'art. 23 comma 2 del codice dell'amministrazione digitale. Inoltre, se una controparte affermava che i documenti non erano copie conformi o non facevano parte del procedimento dinanzi alla Corte di cassazione, il ricorrente poteva comunque evitare la dichiarazione di improcedibilità del ricorso depositando la mancante attestazione di conformità delle copie dei documenti ai sensi dell'art. 372 c.p.c. prima dello svolgimento dell'udienza della causa.

42. Con sentenza 25 marzo 2019 Cass. civ. sez. un. 25 marzo 2019, n. 8312 applicarono tale nuovo approccio al mancato deposito da parte del ricorrente dell'attestazione di conformità all'originale della PEC con il quale il convenuto gli aveva notificato la sentenza impugnata. La Corte di cassazione ritenne che l'art. 369 c.p.c. contenesse norme che si riferivano ai procedimenti cartacei. La loro applicazione al deposito di copie cartacee di documenti informatici comportava che esse dovessero essere interpretate alla luce del diritto a un equo processo, evitando inutili formalismi nella valutazione della procedibilità del ricorso. La Corte di cassazione ritenne che, poiché la notificazione dell'impugnata sentenza a mezzo di posta elettronica era stata effettuata dalla controparte, il principio dell'equo processo comportasse che la corte non poteva dichiarare improcedibile un ricorso qualora la controparte non avesse affermato la difformità dei documenti cartacei dagli originali informatici che essa stessa aveva inviato al ricorrente. Nel pervenire a tale conclusione la Corte di cassazione aveva citato anche l'esistenza di severe sanzioni penali e disciplinari che garantivano l'integrità delle copie cartacee depositate in tribunale e assicuravano così la tutela dell'interesse pubblico perseguito dall'art. 369 c.p.c.

43. Sulla base di quanto sopra esposto, la Corte di cassazione ritenne che la presentazione di una copia cartacea dell'impugnata sentenza notificata per posta elettronica certificata unitamente alla relazione di notificazione non dovesse necessariamente comportare l'improcedibilità del ricorso qualora il ricorrente non avesse depositato un'attestazione di conformità delle copie agli originali informatici entro il termine indicato dall'art. 369 c.p.c. Occorreva dichiarare improcedibile il ricorso soltanto qualora la controparte asserisse che i documenti non erano conformi agli originali o non facevano parte del procedimento dinanzi alla Corte di cassazione. Tuttavia, in tali casi il ricorrente poteva comunque evitare una

dichiarazione di improcedibilità, depositando prima dello svolgimento dell'udienza della causa l'attestazione mancante ai sensi dell'art. 372 del c.p.c.

III. I PERTINENTI STRUMENTI DEL DIRITTO INTERNAZIONALE

46. I passi pertinenti del parere n. 14 (2011) del Consiglio consultivo dei giudici europei (CCJE) sulla giustizia e le tecnologie dell'informazione (IT) recita:

"5. Le IT dovrebbero essere uno strumento o un mezzo per migliorare l'amministrazione della giustizia, per facilitare l'accesso degli utenti ai tribunali e per rafforzare le garanzie stabilite dall'art. 6 CEDU: accesso alla giustizia, imparzialità, indipendenza del giudice, equità e ragionevole durata dei processi.

(...)

7. La Magna Carta dei giudici attribuisce ai giudici la corresponsabilità di assicurare l'accesso a una soluzione delle controversie rapida, efficace e a costi ragionevoli. I giudici devono individuare i vantaggi e gli svantaggi delle IT e identificare e eliminare i rischi per la buona amministrazione della giustizia. Le IT non devono diminuire i diritti procedurali delle parti. I giudici devono stare attenti a tali rischi in quanto spetta loro la responsabilità di assicurare la tutela dei diritti delle parti."

47. Nelle linee guida sull'archiviazione (elettronica) dei fascicoli giudiziari e sulla digitalizzazione dei tribunali (CEPEJ (2021)15) la Commissione europea per l'efficienza della giustizia (CEPEJ) ha affermato quanto segue.

"8. Benché la legislazione debba garantire l'uniformità e la standardizzazione a livello procedurale essa dovrebbe prevedere anche una certa flessibilità per consentire le varie eccezioni e gli specifici casi d'uso che potrebbero presentarsi durante la trasformazione delle procedure giudiziarie.

(...)

46. Un sistema di archiviazione elettronica dovrebbe anche soddisfare le necessità dei suoi utenti, fornendo il massimo grado di flessibilità, agevolando la creazione e la lettura di documenti informatici e limitando gli oneri amministrativi per gli utenti (per esempio, verificando le incongruenze, validando i riferimenti giuridici, generando pacchetti indicizzati in PDF della documentazione informatica delle cause eccetera)".

48. I pertinenti estratti del parere n. 26 (2023) del CCJE *"Progredire: l'utilizzo della tecnologia di assistenza nel sistema giudiziario"* recitano:

"28. L'archiviazione e i procedimenti telematici costituiscono le condizioni preliminari essenziali per un efficace utilizzo della tecnologia nei sistemi giudiziari. Sono alla base dei sistemi di supporto giudiziario. Si tratta di procedure largamente utilizzate sia che facciano parte di sistemi misti (procedure e fascicoli materiali e telematici) o che facciano parte di sistemi puramente telematici. Comprendono anche l'utilizzo di firme digitali o elettroniche o di marcature temporali elettroniche sugli atti e procedure svolte telematicamente.

29. Tale tecnologia può essere utilizzata in tutte le fasi del procedimento. Il procedimento può essere instaurato online mediante deposito telematico. La notificazione può essere effettuata telematicamente per mezzo di un'e-mail, un'applicazione basata sul web (App) o altre forme di tecnologia. Il tracciamento delle cause e i sistemi di gestione sono agevolati dalle procedure telematiche e dai file di gestione digitale delle cause.

(...)

91. Il CCJE ritiene che i seguenti principi debbano guidare la futura progettazione, messa in opera e utilizzo della tecnologia di supporto ai giudici (...).

(iv) Supervisione dei giudici: affinché si mantenga la congruenza con l'indipendenza, l'imparzialità e l'autonomia giudiziarie, i giudici attraverso il Consiglio della magistratura o in

altri modi, dovrebbero partecipare all'acquisto, alla progettazione e al controllo della tecnologia. Dovrebbero anche contribuire alla sua introduzione e messa in opera.

(...)

(v) Accessibilità e qualità: la tecnologia dovrebbe favorire e migliorare l'accesso effettivo e concreto alla giustizia di tutti i membri della società. Dovrebbe promuovere l'accesso sia alla giustizia giudiziaria, in coerenza con l'art. 6 della Convenzione europea, che alle soluzioni consensuali. La promozione dell'accessibilità richiede necessariamente una tecnologia di alta qualità. Qualora l'accesso alla tecnologia risulti poco pratico occorre mettere a disposizione un'alternativa equivalente."

In diritto

I. SULLA RIUNIONE DEI RICORSI

47. Data la similitudine dei ricorsi relativamente al loro oggetto, la Corte ritiene opportuno esaminarli congiuntamente in un'unica sentenza (art. 42 § 1 del Regolamento della Corte).

II. SULLA DEDOTTA VIOLAZIONE DELL'ART. 6 § 1 DELLA CONVENZIONE

48. Invocando l'art. 6 § 1 della Convenzione e, nel caso del ricorso n. 37943/17, anche l'art. 13 della medesima, i ricorrenti hanno lamentato che le decisioni della Corte di cassazione di dichiarare improcedibili i loro ricorsi per motivi di diritto per inosservanza dei requisiti formali e dei termini stabiliti dall'art. 369 c.p.c. e dall'art. 9 della l. 21 gennaio 1994, n. 53 peccavano di eccessivo formalismo e limitavano in modo ingiustificato il loro diritto di accesso a un tribunale.

49. La Corte ritiene che tale doglianza debba essere esaminata ai sensi dell'art. 6 § 1, la cui parte pertinente recita:

"Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente (...) da un tribunale (...), il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile (...)".

A. Sulla ricevibilità

50. La Corte osserva che i ricorsi non sono manifestamente infondati né incorrono negli altri motivi di irricevibilità elencati dall'art. 35 della Convenzione. Devono pertanto essere dichiarati ricevibili.

B. Sul merito

1. I ricorrenti

(a) Ricorso n. 37943/17

51. I ricorrenti del ricorso n. 37943/17 hanno lamentato che l'interpretazione delle pertinenti disposizioni da parte della Corte di cassazione era stata eccessivamente formalistica e aveva impedito la valutazione nel merito del loro ricorso.

52. Hanno riconosciuto che l'ingerenza era fondata sulla legge e sulla consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione e che perseguiva un fine legittimo. Hanno tuttavia osservato che essa era sproporzionata tenuto conto delle gravi conseguenze che la decisione di dichiarare improcedibile la loro azione aveva avuto sul loro diritto di accesso a un tribunale (impedendo loro di proporre un nuovo ricorso dinanzi alla Corte di cassazione) e del fatto che non era stata offerta loro la possibilità di rimediare al loro errore procedurale depositando la relazione di notificazione mancante in una fase successiva del procedimento.

(b) Ricorso n. 54009/18

53. La società ricorrente del ricorso n. 54009/18 ha affermato che l'ingerenza nel suo diritto di accesso a un tribunale era stata sproporzionata. Ha lamentato che l'art. 369 c.p.c.

non stabiliva l'obbligo di depositare un'attestazione della conformità delle copie cartacee ai documenti informatici originali, ma soltanto l'obbligo di presentare una copia autenticata della sentenza impugnata e la relativa relazione di notificazione. Ha contestato l'interpretazione della Corte di cassazione secondo la quale tale obbligo discendeva dal combinato disposto dell'art. 369 c.p.c. e dell'art. 9, commi 1 bis e 1 ter, della l. 21 gennaio 1994, n. 53. Secondo la società ricorrente tale ultima disposizione non si applicava al deposito della sentenza impugnata notificata dalle controparti, ma soltanto ai documenti che i difensori potevano scaricare dal fascicolo telematico a cura della cancelleria dei tribunali nazionali.

54. La società ricorrente ha osservato anche che la stessa Corte di cassazione aveva ripensato la rigida interpretazione dell'art. 369 c.p.c. che aveva condotto alla dichiarazione di improcedibilità del suo ricorso. Ha invocato Cass. civ. sez. un. 25 marzo 2019, n. 8312 (si veda il paragrafo 42 *supra*)

c) Ricorso n. 20655/19

55. I ricorrenti del ricorso n. 20655/19 hanno lamentato che l'obbligo di depositare in Corte di cassazione l'attestazione di conformità della PEC all'originale non perseguiva un fine legittimo. Costituiva soltanto un tentativo di adattare norme procedurali formulate nel contesto di procedimenti cartacei alla situazione di transizione presente in Corte di cassazione, dove la presentazione di documenti informatici non era ancora stata applicata.

56. I ricorrenti hanno osservato inoltre che la dichiarazione di improcedibilità del loro ricorso peccava di eccessivo formalismo, violando il loro diritto di accesso ha un tribunale. Hanno lamentato che l'interpretazione restrittiva dell'art. 369 c.p.c., che la Corte di cassazione aveva adottato nel periodo compreso tra il 14 luglio 2017 e il 24 settembre 2018 (si vedano i paragrafi 37 e 40), non sussisteva all'epoca della presentazione del loro ricorso e pertanto per essi sarebbe stato impossibile prevedere la norma contestata.

57. Hanno osservato poi che i rilievi addotti dal Governo nel tentativo di giustificare l'ingerenza erano proprio gli stessi che la Corte di cassazione aveva nel frattempo abbandonato nella summenzionata Cass. civ. sez. un. 25 marzo 2019, n. 8312 (si veda il paragrafo 42 *supra*) e nella successiva giurisprudenza.

58. Hanno affermato di aver depositato in cancelleria una copia della sentenza impugnata con l'attestazione di conformità e che la Corte di cassazione aveva dichiarato improcedibile il loro ricorso a causa dell'assenza di siffatta attestazione soltanto riguardo alla relazione di notificazione. Hanno affermato inoltre che le controparti non avevano contestato la data di notificazione. Quanto all'affermazione del Governo che i ricorrenti non avevano tentato di rimediare al loro errore procedurale depositando un'attestazione di conformità della relazione di notificazione in una fase successiva del procedimento, i ricorrenti hanno sostenuto che la Corte di cassazione aveva dichiarato improcedibile il loro ricorso senza offrire loro la reale possibilità di presentare il documento mancante.

2. Il Governo

59. Il Governo ha osservato che le norme procedurali in questione perseguivano il fine della certezza del diritto e della retta amministrazione della giustizia. Ha invocato Walchli c. Francia (n. 35787/03, § 29, 26 luglio 2007), Cañete de Goñi c. Spagna (n. 55782/00, § 36, CEDU 2002-VIII) e Miragall Escolano e altri c. Spagna (nn. 38366/97 e altri 9, § 36, CEDU 2000-I).

60. Secondo il Governo, chiedere ai ricorrenti di depositare in Corte di cassazione una copia autenticata dell'impugnata sentenza unitamente alla relazione di notificazione entro il termine fissato dall'art. 369 c.p.c. era fondamentale per consentire alla corte di verificare che il termine di deposito del ricorso fosse stato rispettato e per salvaguardare il principio della *res judicata*. Inoltre, poiché consentiva alla Corte di cassazione di pronunciarsi sulla

procedibilità del ricorso senza ulteriori passaggi e senza ritardi, garantiva il rapido svolgimento dei procedimenti.

61. In ordine all'obbligo di depositare un'attestazione di conformità delle copie cartacee ai documenti informatici originali notificati per posta elettronica certificata, il Governo ha sostenuto che tale norma perseguiva gli stessi fini sopra menzionati e allo stesso tempo assicurava un'agevole transizione dal procedimento cartaceo al procedimento telematico e l'integrità della documentazione depositata presso la Corte di cassazione. Secondo il Governo, l'obbligo di attestare specificamente la conformità delle copie dei documenti, componendo la responsabilità penale dei difensori, evitava possibili abusi.

62. In ordine alla proporzionalità dei requisiti procedurali, il Governo ha osservato che la pertinente legislazione interna e la consolidata giurisprudenza della Corte stabilivano espressamente le norme in questione, che avevano una solida base giuridica, erano formulate con chiarezza e la cui applicazione era prevedibile. Il Governo ha sottolineato anche che nell'ordinamento giuridico italiano gli avvocati iscritti all'albo giurisdizioni superiori dovevano rispettare particolari requisiti di professionalità e competenza. Inoltre, le formalità procedurali non erano eccessivamente onerose, tenuto conto del fatto che la Corte di cassazione svolgeva un esame di ultima istanza limitato a questioni di legittimità.

63. Quanto all'evoluzione della giurisprudenza a seguito della quale la Corte di cassazione aveva ripensato alcuni dei principi applicati al caso di specie, il Governo ha sostenuto che anche in base alla nuova interpretazione i ricorsi dei ricorrenti sarebbero stati comunque dichiarati improcedibili.

64. In ordine al ricorso n. 37943/17, il Governo ha affermato che i ricorrenti non avevano depositato la relazione di notificazione della sentenza impugnata entro il termine fissato dall'art. 369 del c.p.c. Poiché la controparte non aveva preso parte attiva al procedimento, la Corte di cassazione non era in grado di verificare l'osservanza dei termini di impugnazione fissati dagli art. 325 e 326 c.p.c.

65. In ordine al ricorso n. 54009/18, il Governo ha osservato che la società ricorrente non aveva depositato l'attestazione di conformità delle copie dei documenti entro il termine fissato dall'art. 369 del c.p.c. Secondo il Governo, la società ricorrente avrebbe dovuto almeno depositare la prescritta attestazione in una fase successiva del procedimento, in particolare dopo aver ricevuto la comunicazione della Corte di cassazione contenente la proposta del giudice relatore di dichiarare improcedibile il ricorso.

66. In ordine al ricorso n. 20655/19, nelle sue osservazioni il Governo ha affermato che i ricorrenti non avevano depositato l'attestazione di conformità delle copie dei documenti entro il termine fissato dall'art. 369 c.p.c. e neanche in una fase successiva del procedimento. Poiché l'attestazione non era stata depositata neanche dalla controparte, nel fascicolo non vi era alcuna prova che il ricorso fosse stato depositato entro il termine breve indicato dagli art. 325 e 326 c.p.c. Nelle sue osservazioni aggiuntive il Governo ha contestato l'affermazione che l'osservanza di tale termine poteva essere dedotta dal fatto che le controparti non avevano negato la correttezza della data di notificazione e ha sostenuto che siccome alcune delle controparti, ovvero F.M. e A.S., non avevano preso parte al procedimento dinanzi alla Corte di cassazione, il ricorso dei ricorrenti sarebbe stato dichiarato improcedibile anche in base all'attuale e più favorevole giurisprudenza di tale corte (si veda il paragrafo 42 *supra*).

3. La valutazione della Corte

(a) *Principi generali*

67. La Corte ha recentemente ribadito i principi generali sulle limitazioni al diritto di accesso a un tribunale nella causa *Dos Santos Calado e altri c. Portogallo* (nn. 55997/14 e altri 3, §§ 108-17, 31 marzo 2020).

68. In ordine all'accesso alle corti di appello o di cassazione, la Corte ribadisce che l'applicazione dell'art. 6 § 1 dipende dalle particolarità del procedimento in questione e che occorre tenere conto dell'insieme del procedimento nel contesto giuridico interno e del ruolo della Corte di cassazione. Inoltre, le condizioni di ammissibilità di un ricorso per motivi di diritto possono essere più stringenti di quelle richieste per il normale appello (si veda *Zubac c. Croazia* [GC], n. 40160/12, § 82, 5 aprile 2018). La Corte ha esaminato la conformità all'art. 6 § 1 di vari tipi di formalità che disciplinano il deposito di un ricorso dinanzi alla Corte di cassazione (si vedano, tra gli altri precedenti, *Levages Prestations Services c. Francia*, 23 ottobre 1996, Reports of Judgments and Decisions 1996-V; *Miessen c. Belgio*, n. 31517/12, 18 ottobre 2016; *Trevisanato*, sopra citata; *Succi e altri c. Italia*, nn. 55064/11 e altri 2, 28 ottobre 2021; e *C.N. c. Lussemburgo*, n. 59649/18, 12 ottobre 2021). In una causa concernente il diniego di accesso a un tribunale perché il ricorso era stato presentato in forma cartacea invece che attraverso una piattaforma elettronica, la Corte ha riconosciuto l'importanza che la digitalizzazione della giustizia riveste per gli Stati contraenti e ha concluso che le tecnologie digitali possono contribuire a una migliore amministrazione della giustizia. Ha sottolineato però che l'imposizione dell'obbligo di depositare i documenti in formato elettronico deve essere proporzionato al legittimo fine perseguito (*Xavier Lucas c. Francia*, n. 15567/20, §§ 46-47, 9 giugno 2022).

69. Dalla giurisprudenza della Corte si evince che il diritto di accesso ai tribunali non è assoluto bensì può essere sottoposto a limiti: essi sono implicitamente ammessi perché il diritto di accesso per sua stessa natura esige di essere disciplinato dallo Stato che sotto questo profilo gode di un certo margine di discrezionalità. Benché la decisione finale in merito all'osservanza dei requisiti della Convenzione spetti alla Corte, non fa assolutamente parte delle sue funzioni sostituire alla valutazione delle autorità nazionali altre valutazioni in ordine a quale potrebbe essere la migliore politica in tale ambito. Le limitazioni applicate, però, non devono restringere l'accesso di cui dispone la persona in modo e misura tale da compromettere la sostanza stessa del diritto. Inoltre, una limitazione non è compatibile con l'art. 6 § 1 qualora non persegua un fine legittimo e non vi sia un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e i fini che si intende perseguire (si vedano *Zubac*, sopra citata, § 78; *Dos Santos Calado e altri*, sopra citata, §§ 109-10).

70. Per determinare la proporzionalità della restrizione dell'accesso alle giurisdizioni superiori, la Corte ha tenuto conto di tre fattori, ovvero (i) la prevedibilità della restrizione, (ii) da chi (ricorrente o Stato convenuto) avrebbero dovuto essere sopportate le conseguenze avverse degli errori compiuti durante il procedimento in esito al quale era stato negato al ricorrente l'accesso alla Corte suprema, e (iii) se si potesse affermare che le restrizioni in questione peccavano di "eccessivo formalismo" (si vedano *Zubac*, sopra citata, § 85; *Dos Santos Calado e altri*, sopra citata, §§ 113-16; e *Xavier Lucas*, sopra citata, § 43).

(b) Applicazione dei suddetti principi al caso di specie

71. Nel caso di specie è compito della Corte valutare se la dichiarazione di improcedibilità dei ricorsi dinanzi alla Corte di cassazione abbia limitato la sostanza stessa del diritto di accesso a un tribunale. A tal fine la Corte esaminerà in primo luogo se i requisiti per la presentazione di un ricorso dinanzi alla Corte di cassazione nel caso di specie perseguissero un fine legittimo e in secondo luogo se fossero proporzionati a tale scopo.

(i) Fine legittimo

72. La valutazione della legittimità del fine perseguito con l'applicazione dell'art. 369 comma 2, n.2 c.p.c. ai ricorsi dei ricorrenti può essere effettuata congiuntamente rispetto a tutti e tre i ricorsi.

73. Secondo il Governo (si veda il paragrafo 60 *supra*) e la giurisprudenza della Corte di cassazione (si vedano i paragrafi 30, 32 e 35 *supra*), il deposito della relazione di notificazione entro il termine fissato dall'art. 369 c.p.c. consentiva alla Corte di cassazione di verificare l'osservanza dei termini per l'impugnazione e di salvaguardare il principio della *res judicata*. Assicurava inoltre il rapido svolgimento del processo in quanto la Corte di cassazione poteva pronunciarsi sulla procedibilità del ricorso senza ulteriori passaggi e senza ritardi.

74. Il Governo ha affermato (si veda il paragrafo 61 *supra*), e i ricorrenti del ricorso n. 20655/19 lo hanno negato (si veda il paragrafo 55 *supra*), che la norma che obbligava a depositare un'attestazione di conformità delle copie all'originale perseguiva gli stessi fini della prima norma. In particolare, il Governo ha osservato che essa consentiva un'agevole transizione dal procedimento cartaceo al procedimento telematico ed era necessaria a garantire l'integrità della documentazione depositata in tribunale e a evitare possibili abusi. Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'attestazione della conformità delle copie era necessaria per garantire il rispetto del principio della *res judicata* (si vedano i paragrafi 37-39 *supra*).

75. Tenuto conto di tali elementi, la Corte condivide l'osservazione del Governo secondo la quale le norme in questione perseguivano un fine legittimo, ovvero la certezza del diritto e la retta amministrazione della giustizia.

76. Occorre pertanto accertare se, alla luce di tutte le circostanze pertinenti delle tre cause, sussistesse un ragionevole rapporto di proporzionalità tra tale fine e i mezzi impiegati per ottenerlo.

(ii) Proporzionalità dell'ingerenza

(a) Ricorso n. 37943/17

77. Le parti in questione non contestano che i ricorrenti del ricorso n. 37943/17 non abbiano depositato la relazione di notificazione dell'impugnata sentenza entro il termine fissato dall'art. 369 comma 1 c.p.c., nonostante che tale obbligo fosse chiaramente previsto dalla legge e dalla giurisprudenza della Corte di cassazione. I ricorrenti hanno lamentato che la dichiarazione di improcedibilità del loro ricorso peccava di eccessivo formalismo, tenuto conto delle gravi conseguenze dell'ingerenza nel loro diritto di accesso a un tribunale e del fatto che avevano rimediato al loro errore procedurale depositando la relazione di notificazione in una fase successiva del procedimento.

78. La Corte osserva che la presente causa non solleva la questione della prevedibilità della misura contestata, né la questione di sapere chi debba sopportare le conseguenze avverse degli errori compiuti durante il procedimento. Essa, pertanto, si limiterà a determinare se, alla luce delle circostanze del caso di specie, l'applicazione dell'art. 369 c.p.c., benché prevedibile, rappresentasse un caso di eccessivo formalismo che limitava l'accesso dei ricorrenti alla Corte di cassazione (si veda Zubac, sopra citata, § 85).

79. La Corte osserva che, ai sensi degli artt. 325 e 326 c.p.c., i ricorsi dinanzi alla Corte di cassazione debbono rispettare il termine di sessanta giorni dalla data di notificazione della sentenza impugnata. L'obbligo di depositare la relazione di notificazione di tale sentenza presso la cancelleria consente alla Corte di cassazione di accertare l'osservanza di tale termine nonché in ultima analisi di verificare che la sentenza impugnata non sia ancora divenuta definitiva.

80. In ordine all'obbligo di presentare la relazione di notificazione entro il termine di venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso ai sensi dell'art. 369 comma 1 c.p.c., la Corte osserva che l'osservanza di tale norma consente alla Corte di cassazione di adottare una decisione sulla procedibilità del ricorso nella fase iniziale del procedimento grazie a una procedura accelerata. Infatti, non appena il ricorso è stato depositato, semplicemente consultando il fascicolo, la Corte di cassazione è in grado di verificare il rispetto del termine di impugnazione, fissare un'udienza in camera di consiglio e pronunciarsi sulla causa senza necessità di ulteriori passaggi.

81. La Corte osserva che dalla giurisprudenza citata dalle parti (si vedano i paragrafi 31-32 *supra*) risulta che, almeno fino a Cass. civ., sez. un., 13 dicembre 2016, n. 25513 e Cass. civ., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648, la Corte di cassazione aveva manifestato la tendenza ad applicare tale norma in modo piuttosto formalistico. In particolare, la prima tranche della giurisprudenza mostrava che un ricorso era dichiarato improcedibile per inosservanza del termine fissato dall'art. 369 comma 1 c.p.c. anche nei casi in cui la relazione di notificazione dell'impugnata sentenza era già presente nel fascicolo perché era stata trasmessa dalla cancelleria del tribunale che aveva emesso la sentenza impugnata, o perché era stata presentata da una controparte entro il termine stabilito dall'art. 370 c.p.c. La Corte osserva che la Corte di cassazione aveva ripensato tale approccio e aveva stabilito che non si dovessero dichiarare improcedibili i ricorsi qualora fosse possibile verificare immediatamente e direttamente che rispettavano i termini, indipendentemente dalla mancata presentazione entro i termini della relazione di notificazione da parte del ricorrente. Nel fare ciò, la Corte di cassazione si era basata anche sul principio della necessaria proporzionalità delle ingerenze nel diritto di accesso a un tribunale enunciato nella giurisprudenza della Corte (si veda il paragrafo 34).

82. La Corte, pur accogliendo con favore le recenti interpretazioni della Corte di cassazione, osserva anche che nel caso di specie non era presente nessuna delle circostanze descritte nel precedente paragrafo. Infatti, la relazione di notificazione non era stata inserita nel fascicolo trasmesso dalla cancelleria del tribunale che aveva emesso la sentenza impugnata, né era stata depositata dalla controparte. L'inosservanza da parte dei ricorrenti dell'art. 369 c.p.c. aveva pertanto messo la Corte di cassazione nell'impossibilità di verificare l'osservanza dei termini di impugnazione nella fase iniziale del procedimento. Inoltre, la Corte non è persuasa dal rilievo dei ricorrenti che hanno affermato che essi avrebbero dovuto poter rimediare al loro errore procedurale depositando la relazione di notificazione in una fase successiva. Essa osserva che l'accettazione di depositi tardivi avrebbe vanificato l'obiettivo di assicurare il rapido svolgimento del procedimento e avrebbe impedito alla Corte di cassazione di pronunciarsi sulla procedibilità del ricorso senza ulteriori passaggi e senza ritardi. La misura contestata era pertanto adeguata alla realizzazione del legittimo fine perseguito.

83. Quanto alla gravità delle conseguenze sul diritto di accesso a un tribunale dei ricorrenti, la Corte ribadisce che, dato il carattere particolare del ruolo della Corte di cassazione che si limita a verificare la corretta applicazione della legge, essa può ammettere che le procedure seguite dalla suprema corte siano più formali, specialmente in procedimenti quali quello di cui al caso di specie dove i ricorrenti erano stati rappresentati da un avvocato specializzato iscritto all'albo giurisdizioni superiori (si veda il paragrafo 62 *supra*). Inoltre, il ricorso dinanzi alla Corte di cassazione di cui al caso di specie era stato proposto dopo che le richieste dei ricorrenti erano state esaminate da un tribunale di primo grado e da una corte di appello entrambi dotati di piena giurisdizione (si vedano *Levages Prestations*

Services, sopra citata, § 48; Succi e altri, sopra citata, §§ 105 e 113; e C.N. c. Lussemburgo, sopra citata, § 55).

84. Date tali circostanze non si può affermare che la decisione della Corte di cassazione costituisse a un impedimento sproporzionato tale da compromettere la sostanza stessa del diritto di accesso a un tribunale dei ricorrenti garantito dall'art. 6 § 1 della Convenzione, o avesse ecceduto il margine di discrezionalità nazionale.

85. In virtù di quanto sopra esposto, la Corte conclude che non vi è stata violazione dell'art. 6 § 1 della Convenzione per quanto concerne il ricorso n. 37943/17.

(β) *Ricorsi nn. 54009/18 e 20655/19*

86. Dal fascicolo della causa risulta che i ricorrenti dei ricorsi nn. 54009/18 e 20655/19 avevano depositato entro il termine fissato dall'art. 369 comma 1 c.p.c. una copia cartacea delle sentenze impugnate unitamente alla relazione di notificazione loro inviate per posta elettronica. Inoltre, la società ricorrente del ricorso n. 54009/18 aveva depositato insieme al suo ricorso anche una copia autenticata della decisione impugnata, mentre i ricorrenti del ricorso n. 20655/19 avevano presentato una copia cartacea della sentenza impugnata insieme all'attestazione della conformità di tale copia all'originale telematico (rispettivamente paragrafo 13 e paragrafi 19 e 21 *supra*) in una fase successiva del procedimento. È però incontestato che i ricorrenti non avevano depositato in cancelleria l'attestazione della conformità all'originale della copia cartacea della relazione di notificazione e per tale motivo la Corte di cassazione aveva dichiarato improcedibili i loro ricorsi per motivi di diritto.

87. Al fine di determinare la proporzionalità delle ingerenze nel diritto di accesso alla Corte di cassazione dei ricorrenti, la Corte prenderà in considerazione i tre fattori definiti dalla sua giurisprudenza (si veda il paragrafo 70 *supra*).

Il requisito della prevedibilità delle restrizioni

88. I ricorrenti di entrambi i ricorsi hanno lamentato l'imprevedibilità delle restrizioni al loro diritto di accesso a un tribunale. Hanno contestato l'interpretazione delle norme della Corte di cassazione secondo la quale l'obbligo di depositare l'attestazione di conformità delle copie dei documenti derivava dal combinato disposto dell'art. 369 c.p.c. e dell'art. 9, commi 1-bis e 1-ter, della l. 21 gennaio 1994, n. 53. Inoltre, i ricorrenti del ricorso n. 20655/19 hanno lamentato che alla data in cui essi avevano depositato il ricorso non vigeva l'interpretazione restrittiva dell'art. 369 c.p.c., poiché la Corte di cassazione l'aveva formulata per la prima volta nella sentenza del 14 luglio 2017 (si veda il paragrafo 37).

89. La Corte osserva che l'art. 369 c.p.c. stabilisce l'obbligo di presentare una copia "autentica" della sentenza impugnata unitamente alla relazione di notificazione. Mentre nel caso del procedimento cartaceo tale disposizione richiede la presentazione della relazione di notificazione originale, l'impossibilità del deposito telematico in Corte di cassazione all'epoca dei fatti aveva creato la necessità di interpretare la disposizione per consentire la presentazione di copie cartacee di originali informatici che erano stati creati nel corso dei procedimenti dinanzi alle giurisdizioni inferiori.

90. Tenuto conto della natura pubblica dell'interesse alla salvaguardia del principio della *res judicata* e, pertanto, della nozione che la conformità della copia dovesse essere attestata da un pubblico ufficiale autorizzato invece di essere affidata alla parola delle controparti, la Corte di cassazione ha interpretato l'art. 369 c.p.c. in combinato disposto con l'art. 9, commi 1-bis e 1-ter, della l. 21 gennaio 1994, n. 53. Ai sensi di quest'ultima disposizione, al fine di fornire la prova della notificazione, gli avvocati dovevano attestare che i documenti che depositavano erano copie cartacee conformi dei documenti informatici da cui erano estratti. Date tali circostanze, la Corte non vede motivo di discostarsi dalla conclusione della Corte di cassazione secondo la quale, ai fini dell'osservanza dell'art. 369 c.p.c., era neces-

saria un'attestazione dell'autenticità della copia della relazione di notificazione. Osserva che il ragionamento della suprema corte è chiaro. Il fatto che tale combinato disposto delle suddette disposizioni sia stato fatto valere per la prima volta a settembre 2017 non rende la contestata restrizione imprevedibile o arbitraria rispetto ai ricorrenti che, oltretutto, erano rappresentati da avvocati specializzati (si veda Xavier Lucas, sopra citata, § 50, e la giurisprudenza ivi citata).

La questione di sapere chi debba sopportare le conseguenze avverse degli errori compiuti durante il procedimento.

91. La Corte osserva che alla data di deposito dei ricorsi in Corte di cassazione non era ancora in funzione il deposito telematico. Pertanto, nei casi in cui la decisione da impugnare era stata notificata per posta elettronica certificata, gli avvocati dovevano estrarre copia cartacea dei documenti informatici per poterli depositare nella cancelleria della Corte di cassazione.

92. La Corte osserva che i ricorrenti non hanno dichiarato che per loro era stato materialmente impossibile realizzare le copie cartacee. La Corte concorda inoltre con il Governo sul fatto che presentare un'attestazione di conformità delle copie dei documenti non fosse un onere eccessivo, dal momento che richiedeva soltanto che gli avvocati redigessero e firmassero tale attestazione sulle copie cartacee prima di depositarle in cancelleria.

93. Dato tale contesto, si direbbe che l'errore procedurale poteva facilmente essere evitato, e dato che esso è principalmente e oggettivamente imputabile agli avvocati dei ricorrenti la Corte ritiene che le sue conseguenze avverse debbano ricadere su questi ultimi.

Il criterio del "formalismo eccessivo"

94. Benché non spetti alla Corte mettere in discussione le argomentazioni giuridiche seguite dalla Corte di cassazione nell'interpretazione del diritto interno (si veda il paragrafo 90 *supra*), essa ribadisce che nell'applicare le norme procedurali i tribunali nazionali devono evitare il formalismo eccessivo che è contrario all'obbligo di assicurare il diritto concreto ed effettivo di accesso a un tribunale previsto dall'art. 6 § 1 della Convenzione. La Corte ribadisce inoltre che il diritto di accesso a un tribunale è compromesso quando le norme non servono più a conseguire i fini della certezza del diritto e della retta amministrazione della giustizia e formano una specie di barriera che impedisce ai litiganti di ottenere una determinazione nel merito della causa da parte di un tribunale competente (si veda Zubac, sopra citata, § 98). La Corte ha ritenuto inoltre che i tribunali interni debbano evitare il formalismo eccessivo tenendo conto degli ostacoli pratici che i ricorrenti possono incontrare nell'utilizzo delle nuove tecnologie (si veda Xavier Lucas, sopra citata, § 57). In un contesto di crescente digitalizzazione della giustizia degli Stati contraenti, la Corte prende nota dei pareri del CCJE (si vedano i paragrafi 44 e 46 *supra*) relativi all'utilizzo delle tecnologie digitali nell'amministrazione della giustizia. Il CCJE ha ritenuto che le nuove tecnologie dovrebbero essere utilizzate come strumenti per migliorare l'accesso effettivo e concreto alla giustizia e che dovrebbe esservi la supervisione dei giudici sulla loro messa in opera in modo da garantire i diritti procedurali delle parti.

95. La Corte ha già osservato che l'art. 369 c.p.c. in origine era destinato a essere applicato ai procedimenti cartacei (si veda il paragrafo 87 *supra*). I ricorrenti dovevano depositare l'originale relazione di notificazione firmata da un pubblico ufficiale autorizzato o dall'avvocato della controparte che agiva in qualità di pubblico ufficiale autorizzato ai sensi della l. 21 gennaio 1994, n. 53.

96. Nei casi di specie, gli originali erano documenti informatici e depositarli in forma telematica era tecnicamente impossibile perché la Corte di cassazione all'epoca non era attrezzata per il deposito telematico. In tali circostanze, affinché la relazione di notificazione

avesse la forma di documento realizzato da un pubblico ufficiale autorizzato, gli avvocati dei ricorrenti dovevano espletare un'ulteriore formalità, ovvero attestare che la copia cartacea era conforme al documento informatico originale ai sensi dell'art. 9, commi 1-*bis* e 1-*ter*, della l. 21 gennaio 1994, n. 53.

97. La Corte ritiene che la decisione di assicurare l'integrità delle copie cartacee di documenti informatici utilizzando le procedure previste per i documenti firmati dai pubblici ufficiali (si veda il paragrafo 61 *supra*) in linea di principio rientri nel margine di discrezionalità accordato alle autorità nazionali. Osserva però che le conseguenze dell'interpretazione adottata dai tribunali interni nell'emettere le sentenze impugnate sono state particolarmente severe per i ricorrenti, in quanto i loro ricorsi sono stati dichiarati improcedibili per non aver prodotto l'attestazione entro il termine fissato dall' art. 369 comma 1 c.p.c. La Corte esaminerà pertanto se, date le circostanze del caso di specie, la sanzione dell'improcedibilità sia stata proporzionata al legittimo fine perseguito da tale disposizione (si vedano i paragrafi 73-75 *supra*).

98. La Corte osserva che i ricorrenti hanno depositato una copia cartacea delle decisioni da impugnare unitamente alla relativa relazione di notificazione entro il termine fissato dall'art. 369 c.p.c. Pertanto, diversamente da quanto rilevato dalla Corte in relazione al ricorso n. 37943/17 (si veda il paragrafo 82 *supra*), la data di notificazione delle sentenze impugnate era presente nel fascicolo della causa sin dalla fase iniziale del procedimento. La Corte di cassazione poteva pertanto verificare senza ulteriori passaggi e senza ritardi che i ricorsi fossero stati depositati entro i termini fissati dagli artt. 325 e 326 c.p.c.

99. In ordine al rischio di difformità delle copie cartacee dagli originali informatici, la Corte osserva anzitutto che, ai sensi del diritto nazionale, l'integrità dei documenti depositati in tribunale è generalmente garantita da sanzioni penali e disciplinari applicabili in caso di violazione di un dovere (si veda il paragrafo 42). Inoltre, si può facilmente verificare la conformità delle copie cartacee agli originali informatici, invitando i ricorrenti a depositare la necessaria attestazione in una fase successiva del procedimento. Ciò vale in particolar modo nel contesto della transizione dal procedimento cartaceo al procedimento telematico, in cui la necessità di adattare i requisiti formali destinati alla documentazione cartacea richiede una certa flessibilità nell'applicazione di questi ultimi alla documentazione informatica. Un parere analogo è stato espresso nelle linee guida sull'archiviazione (elettronica) dei fascicoli giudiziari e sulla digitalizzazione dei tribunali (CEPEJ (2021)15), in cui la CEPEJ ha raccomandato agli Stati di assicurare una certa flessibilità e di limitare gli oneri amministrativi per gli utenti nel processo di trasformazione delle procedure giudiziarie e di messa in opera di sistemi di archiviazione elettronica (si veda il paragrafo 45 *supra*).

100. La Corte osserva inoltre che nel 2019 la stessa Corte di cassazione aveva ripensato l'interpretazione adottata nelle sentenze impugnate e aveva stabilito che il mancato deposito dell'attestazione di conformità delle copie cartacee agli originali informatici entro il termine fissato dall'art. 369 c.p.c. non doveva comportare l'improcedibilità del ricorso qualora la controparte non avesse affermato la difformità delle copie cartacee dagli originali o qualora il ricorrente avesse depositato l'attestazione mancante in un momento qualsiasi precedente allo svolgimento dell'udienza della causa (si vedano i paragrafi 42 e 43 *supra*).

101. Venendo alla circostanza del caso di specie, la Corte osserva che quando la Corte di cassazione aveva potuto adottare una decisione (ovvero dopo la scadenza del termine fissato dall'art. 370 c.p.c.; si vedano i paragrafi 26 e 34 *supra*), le parti che avevano notificato le impugnate sentenze ai ricorrenti erano comparse nel procedimento dinanzi alla corte suprema e avevano confermato (per quanto riguarda il ricorso n. 54009/18) o perlomeno non avevano contestato (per quanto riguarda il ricorso n. 20655/19) le date di notificazione.

Inoltre, in ordine alla possibilità che i ricorrenti presentassero l'attestazione in una fase successiva del procedimento, la Corte osserva che all'epoca dei fatti la consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione non consentiva tale presentazione fuori del termine fissato dall' art. 369 comma 1 c.p.c. (si vedano i paragrafi 37-39). In virtù di tale giurisprudenza l'inosservanza di tale termine era sufficiente per dichiarare improcedibile il ricorso ai sensi di tale disposizione. Stando così le cose, la Corte concorda con i ricorrenti del ricorso n. 20655/19 sul fatto che non avevano avuto alcuna reale possibilità di evitare la dichiarazione di improcedibilità del loro ricorso presentando l'attestazione in una fase successiva del procedimento.

102. In virtù di tali circostanze, la Corte ritiene che l'assenza dell'attestazione di conformità delle copie cartacee della relazione di notificazione non impedisse alla Corte di cassazione di verificare nella fase iniziale del procedimento l'osservanza del termine breve per il deposito del ricorso. Dichiarare improcedibili i ricorsi, per di più senza offrire ai ricorrenti una ragionevole possibilità di presentare l'attestazione in un successivo momento, specialmente nella fase di transizione dal procedimento cartaceo al procedimento telematico, ha perciò ha ecceduto il fine di garantire la certezza del diritto e la retta amministrazione della giustizia, creando una barriera che ha impedito ai ricorrenti di ottenere una determinazione nel merito della loro causa da parte della Corte di cassazione.

103. In conclusione, la Corte ritiene che la dichiarazione di improcedibilità dei ricorsi dei ricorrenti abbia compromesso la sostanza stessa del loro diritto di accesso a un tribunale.

104. Vi è stata pertanto violazione dell'art. 6 § 1 della Convenzione in relazione ai ricorsi nn. 54009/18 e 20655/19.

III. SULLA DEDOTTA VIOLAZIONE DELL'ART. 13 DELLA CONVENZIONE

105. La società ricorrente del ricorso n. 54009/18 ha lamentato anche di non aver disposto di un ricorso effettivo in relazione alla decisione della Corte di cassazione che dichiarava improcedibile il suo ricorso per motivi di diritto. Ha invocato l'art. 13 della Convenzione, che recita:

“Ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella presente Convenzione siano stati violati, ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un'istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali.”.

106. La Corte osserva che l'art. 13 della Convenzione in quanto tale non garantisce il diritto di impugnazione dinanzi a una giurisdizione di secondo grado, e il semplice fatto che le sentenze del massimo organo giudiziario non siano suscettibili di ulteriore esame da parte di un tribunale di per sé non è contrario a suddetta disposizione (si veda Yuriy Romanov c. Russia, n. 69341/01, § 55, 25 ottobre 2005, e la giurisprudenza ivi citata).

107. Ne consegue che la doglianza della società ricorrente ai sensi dell'art. 13 della Convenzione è incompatibile ratione materiae con le disposizioni della Convenzione ai sensi dell'art. 35 § 3 e deve essere rigettata in conformità all'art. 35 § 4 della stessa.

IV. SULL'APPLICAZIONE DELL'ART. 41 DELLA CONVENZIONE

108. L'art. 41 della Convenzione recita:

“Se la Corte dichiara che vi è stata violazione della Convenzione o dei suoi Protocolli e se il diritto interno dell'Alta Parte contraente non permette se non in modo imperfetto di rimuovere le conseguenze di tale violazione, la Corte accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa.”

A. Danno

109. La società ricorrente del ricorso n. 54009/18 non ha formulato una richiesta di danno. Conseguentemente la Corte ritiene che non occorra concedere alcuna somma a tale titolo.

110. I ricorrenti del ricorso n. 20655/19 hanno chiesto la somma di 55.513,50 euro (EUR) per il danno patrimoniale e la somma di EUR 10.000 per il danno non patrimoniale.

111. Il Governo ha sostenuto che tali richieste erano sproporzionate e ha criticato i parametri scelti dai ricorrenti da esso ritenuti arbitrari. Secondo il Governo, la constatazione di violazione potrebbe costituire da sola equa soddisfazione sufficiente per il danno non patrimoniale subito dai ricorrenti.

112. La Corte non discerne alcun nesso causale tra la violazione riscontrata e il danno patrimoniale dedotto e perciò rigetta la richiesta. Tuttavia accorda congiuntamente ai ricorrenti del ricorso n. 20655/19 la somma di EUR 6.000 per il danno non patrimoniale, oltre l'importo eventualmente dovuto a titolo di imposta, e rigetta la richiesta per il resto.

B. Spese

113. La società ricorrente del ricorso n. 54009/18 ha chiesto inoltre la somma totale di EUR 22.000 per le spese sostenute dinanzi ai tribunali interni (EUR 17.000 per il procedimento di primo grado e EUR 5.000 per il procedimento dinanzi alla Corte di cassazione) oltre al 4% dovuto come contributo obbligatorio alla cassa di previdenza forense.

114. I ricorrenti del ricorso n. 20655/19 hanno chiesto la somma di EUR 7.387,71 per le spese sostenute nel procedimento dinanzi alla Corte di cassazione e la somma di EUR 20.875,63 per le spese sostenute dinanzi alla Corte. Hanno chiesto inoltre la somma di EUR 27.759,39 con riferimento ad altre somme che avevano dovuto versare nel corso del procedimento di esecuzione seguito all'ordinanza n. 24568/2018 della Corte di cassazione.

115. Il Governo ha contestato le richieste.

116. Secondo la giurisprudenza della Corte, un ricorrente ha diritto al rimborso delle spese sostenute solo nella misura in cui ne siano accertate la realtà e la necessità, e il loro importo sia ragionevole. Nel caso di specie, tenuto conto della documentazione in suo possesso, e dei criteri di cui sopra, la Corte ritiene appropriato accordare alla società ricorrente del ricorso n. 54009/18 la somma di EUR 5.000 per le spese sostenute dinanzi ai tribunali interni. In ordine al ricorso n. 20655/19, la Corte ritiene appropriato accordare ai ricorrenti congiuntamente la somma di EUR 9.000 che copre tutte le voci di spesa. La Corte rigetta per il resto le richieste dei ricorrenti a questo titolo.

Per questi motivi la corte, all'unanimità,

1. Decide di riunire i ricorsi;
2. Dichiarare ricevibili le doglianze concernenti l'art. 6 § 1 della Convenzione e irricevibile la doglianza ai sensi dell'art. 13 della Convenzione (ricorso n. 54009/18);
3. Ritiene che non vi sia stata violazione dell'art. 6 § 1 della Convenzione in relazione al ricorso n. 37943/17;
4. Ritiene che vi sia stata violazione dell'art. 6 § 1 della Convenzione in relazione ai ricorsi nn. 54009/18 e 20655/19;
5. Ritiene
 - a. che lo Stato convenuto debba versare, entro tre mesi a decorrere dalla data in cui la sentenza sarà divenuta definitiva conformemente all'art. 44 § 2 della Convenzione, le seguenti somme:

i. alla società ricorrente del ricorso n. 54009/18 la somma di EUR 5.000 (cinquemila euro), oltre l'importo eventualmente dovuto a titolo di imposta dalla società ricorrente, per le spese;

ii. congiuntamente ai ricorrenti del ricorso n. 20655/19 la somma di EUR 6.000 (seimila euro), oltre l'importo eventualmente dovuto a titolo di imposta, per il danno non patrimoniale, e la somma di EUR 9.000 (novemila euro), oltre l'importo eventualmente dovuto a titolo di imposta da tali ricorrenti, per le spese;

b. che a decorrere da detto termine e fino al versamento tali importi dovranno essere maggiorati di un interesse semplice equivalente a quello delle operazioni di rifinanziamento marginale della Banca centrale europea applicabile durante tale periodo, maggiorato di tre punti percentuali;

6. Rigetta le domande di equa soddisfazione dei ricorrenti per il resto. (*Omissis*).

L'exasperato formalismo del giudizio in Cassazione e il suo complicato rapporto con il giusto processo nel sistema della convenzione europea dei diritti dell'uomo

SOMMARIO: 1. Premessa: il *casus belli*. – 2. Il dialogo a distanza fra la Corte di Cassazione e Corte EDU negli ultimi anni. – 3. La sentenza Patricolo nel quadro del principio di effettività. – 4.1. La storia del formalismo in Cassazione intorno all'art. 369 c.p.c. (la versione analogica). – 4.2. La storia del formalismo in Cassazione intorno all'art. 369 c.p.c. (il neo-formalismo informatico). – 5. La scarsa innovatività della sentenza Patricolo e il suo lascito. – 6. I possibili spiragli per un'ulteriore liberalizzazione del giudizio in Cassazione e l'anima pervicacemente formalistica della Suprema Corte.

1. – Premessa, il *casus belli*

Con la sentenza in epigrafe la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha condannato l'Italia per violazione dell'art. 6.1 CEDU (il quale, come è noto, regola il giusto processo) in virtù dell'eccessivo formalismo adottato dalla nostra Suprema Corte di Cassazione nell'esegesi dell'art. 369 c.p.c. – in combinazione con la disciplina del processo telematico – la quale si è tradotta, ad avviso dei giudici di Strasburgo, in un'indebita limitazione dell'accesso alla giustizia.

Il provvedimento in questione origina da tre distinti ricorsi, tutti, come anticipato orbitanti intorno all'interpretazione fornita dalla nostra Suprema Corte rispetto all'art. 369 c.p.c.

Più nello specifico, nel caso *sub* ricorso n. 37943/17 la Corte aveva pronunciato l'improcedibilità del giudizio di legittimità per non aver il ricorrente allegato (né inizialmente, né con depositi successivi *ex art.* 372 c.p.c.) la relata di notifica, così come previsto dall'art. 369, comma 2, c.p.c.

Nel secondo caso (ricorso n. 54009/18), invece, era stata dichiarata l'improcedibilità poiché mancava l'attestazione della conformità all'originale della relazione di notificazione della sentenza impugnata così come inviata per posta elettronica certificata.

Infine nel terzo (ricorso n. 20655/19) l'improcedibilità era stata dichiarata poiché i ricorrenti avevano depositato copia telematica della sentenza con autenticazione di conformità (doppia, sia rispetto alla copia notificata che all'originale telematico) ma non avevano, invece, *“fornito un'attestazione che certificasse che loro avevano presentato copia conforme dei documenti telematici relativi alla notificazione [...]”* la copia cartacea della PEC con la quale è stata notificata l'impugnata sentenza è priva dell'attestazione (comprensiva della firma autografa dell'avvocato) di conformità.

Chiamata a pronunciarsi su tali doglianze, la Corte EDU ha dichiarato infondato il primo dei tre ricorsi, condannando, invece, l'Italia per violazione dell'art. 6.1 CEDU con riferimento agli altri due.

La sentenza in epigrafe si inserisce quale ennesimo tassello all'interno del più ampio mosaico del dialogo fra la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e la Corte di Cassazione italiana sul tema dell'eccessivo formalismo e del principio di effettività della tutela giurisdizionale, e nel farlo tocca due lati di uno stesso prisma, che non possono non sollevare l'attenzione degli studiosi e degli operatori del processo: il primo sistemi di difesa architettati dalla Corte al fine di deflazionare il contenzioso e, per l'effetto, abbattere il proprio arretrato pendente⁽¹⁾; l'altro è quello dei principi regolatori del giusto processo e del bilanciamento fra tali esigenze e l'efficace amministrazione della giustizia.

2. – *Il dialogo a distanza fra la Corte di Cassazione e Corte EDU negli ultimi anni*

La Corte di Strasburgo, infatti, negli ultimi anni è intervenuta con una serie di pronunce⁽²⁾ indirizzate all'Italia ricordando come l'art. 6 della

(1) Solo per rendere l'idea dello stato in cui versa il giudizio in Cassazione, si sottolinea come negli ultimi vent'anni il numero di ricorsi pendenti sia passato dai 91.960 del 2003 ai 94.750 del 2023 (con un picco di 120.400 nel 2020) e tale imponente arretrato ha degli evidenti riflessi sulla durata media dei giudizi la quale è pari (dati del 2023) a 1207 giorni (erano 1278 nel 2003). A ben poco, dunque, sembrano serviti gli *escamotage* esegetici tesi all'“efficientamento” delle declaratorie di inammissibilità elaborati dalla Cassazione negli ultimi che hanno fatto passare la percentuale di pronunce di rigetto in rito (rispetto a quelle totali) dal 12,7% (nel 2013) al 27,3% (nel 2023).

(2) Si fa riferimento ai casi Mazzoni (2015), Trevisanato (2016), Succi (2021) e Patricolo (2024).

Convenzione dei Diritti dell'Uomo imponga sia al legislatore che ai giudici nazionali di evitare l'erezione di barriere che impediscano l'accesso ad una giustizia effettiva⁽³⁾, ossia nel merito (costituendo questo il fine ultimo del processo)⁽⁴⁾, traducendosi ciò in una esiziale lesione dei diritti alla difesa e al giusto processo i quali, oltre ad essere riconosciuti dalla Convenzione stessa, rappresentano, come noto, patrimonio giuridico comune degli stati europei.

In particolare, in questo mosaico (prima dell'ultima tessera rappresentata dalla sentenza che qui si commenta) spicca, come noto la c.d. sentenza Succi, la quale è impressa a fuoco nella mente degli avvocati cassazionisti, stante la sua vicinanza cronologia (risalendo la pronuncia a soli tre anni fa) nonché il fatto che la stessa – diversamente dalle precedenti pronunce intervenute sul tema – disponesse la condanna dell'Italia per la violazione del principio del giusto processo in ragione dell'“eccessivo formalismo” applicato dalla Corte di Cassazione nell'applicazione dei requisiti di forma richiesti per la trattabilità del merito del ricorso.

L'idea che emerse fra buona parte sia degli accademici che degli operatori del diritto è che la sentenza Succi avrebbe segnato un punto di svolta, un deciso cambio di rotta della Corte di Cassazione la quale si sarebbe vista “costretta” a “ri-lucidare” gli artt. 24 e 111 Cost.⁽⁵⁾, abbandonando la deriva formalistica che aveva caratterizzato (quantomeno) gli ultimi venticinque anni per abbracciare, finalmente, un approccio sostanzialistico.

La nuova condanna inflitta da Strasburgo al nostro paese con la sentenza in epigrafe, invece, dimostra (*rectius*: parrebbe dimostrare, ma sul punto v. *infra*) il contrario.

⁽³⁾ A tal proposito sia consentito rinviare alla autorevole ricostruzione offerta da Trocker, *Dal “giusto processo” all'effettività dei rimedi: l'“azione” nella elaborazione della Corte europea dei diritti dell'uomo (parte prima)*, in N. Trocker, *La formazione del diritto processuale europeo. Studi*, Torino, Giappichelli ed., 2011, spec. 231 ss.

⁽⁴⁾ Sul tema del rapporto di “strumentalità” fra il processo rispetto al diritto sostanziale dedotto in giudizio (con alcune importanti precisazioni anche rispetto all'evoluzione dogmatica del concetto di azione – dalla ricostruzione in senso concreto a quella in senso astratto – sia consentito rinviare all'ampia e diffusa ricostruzione offerta da A. Chizzini, *La tutela giurisdizionale dei diritti (art. 2907 c.c.) in Il Codice Civile, Commentario* (diretto da) F.D. Busnelli, Milano, Giuffrè ed. 2018, 18 ss.

⁽⁵⁾ Nonché l'art. 117 Cost. in rapporto agli artt. 47 della CDFUE e 6 CEDU quali norme interposte.

3. – *La sentenza Patricolo nel quadro del principio di effettività*

Per comprendere le ragioni della fresca condanna comminata all'Italia è opportuno muovere da due fronti il primo (che sarà affrontato nel presente paragrafo) sarà quello con cui si richiameranno quali siano i tratti salienti del principio di effettività della tutela così come delineati da ormai quasi cinquant'anni dalla Corte di Strasburgo, anche con riferimento alla penultima condanna subita dall'Italia (la citata sentenza Succi); il secondo (che sarà trattato nel prossimo paragrafo) sarà quello delle ricostruzioni dell'evoluzione del diritto vivente emersa introno all'art. 369 c.p.c. essendo proprio da quest'ultimo che è scaturito l'eccessivo formalismo che ha condotto alla sentenza che si commenta.

Cominciando dal riconoscimento in ambito europeo (e precisamente all'interno del sistema della Convenzione del 1950) del principio di effettività della tutela⁽⁶⁾, come noto questo può ricondursi alla sentenza *Golder v. Regno Unito* del 1975⁽⁷⁾, nella quale la Corte di Strasburgo chiarì, per la prima volta, come il contenuto dell'art. 6 della CEDU non si limitasse⁽⁸⁾ a fornire "indicazioni di metodo" circa come dovesse svolgersi il *fair trial* ma, in maniera implicita – e tuttavia necessariamente pregiudiziale da un punto di vista logico – riconoscesse un generale diritto di accesso al Tribunale, diritto il cui contenuto venne nel tempo meglio disvelato dalla Corte (cfr. sentenza *Kutic v. Croazia*) la quale precisò come "l'accesso alla Corte" si dovesse tradurre in diritto ad una sentenza di merito, il che implica la necessità per gli Stati (e, nello specifico per le Corti nazionali) di adottare un approccio che privilegi la sostanza sulla forma.

Sempre nel viatico utile per analizzare la sentenza in commento è opportuno ricordare come anche il diritto di accesso alla giustizia, il quale è – per quanto detto – una sfaccettatura del *fair trial* europeo, non debba essere inteso in senso assoluto ma vada inserito nella trama dei principi

(6) Il quale ha conosciuto una sua parallela (e parzialmente derivativa) definizione anche in ambito eurounitario come ampiamente ricostruito da P. Piva, *Il principio di effettività della tutela giurisdizionale nel diritto dell'Unione Europea*, Napoli, Jovene ed. 2012, spec. 2 ss. e 197 ss.

(7) Per una analisi completa del caso in questione e della portata di tale pronuncia rispetto alla corrente interpretazione dell'art. 6.1 CEDU v. V. Petralia, *Equo processo, giudicato nazionale e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Torino, Giappichelli ed. 2012, spec. 146 ss.

(8) Come pure era sostenuto e come sostennero, anche nella pronuncia in questione, tre dei giudici componenti il collegio (Zekia, Verdross e Sir Fitzmaurice) nelle loro *dissenting opinions*.

fondamentali dei moderni stati di diritto, e ciò si riflette sui parametri che, nel tempo, la giurisprudenza di Strasburgo ha elaborato per vagliare se l'introduzione (legislativa o pretoria che sia) di un requisito formale di accesso alla Corte sia o meno "ragionevole", o, in altri termini se rimanga all'interno dei confini del formale o se trascenda nel formalismo.

Utile compendio di tali criteri è fornito proprio dalla già citata sentenza Succi⁽⁹⁾ ove la Corte ha ribadito come tali limitazioni non violino il *fair trial* laddove: a) perseguano uno scopo "legittimo"; b) sussista un rapporto di ragionevole proporzionalità dei mezzi impiegati rispetto al fine.

Per quanto riguarda il parametro teleologico, al fine di chiarire quella che appare come una evidente tautologia⁽¹⁰⁾ è bene precisare come lo scopo possa considerarsi legittimo ove lo stesso sia coerente con i principi espressi e riconosciuti dalla stessa Convenzione. Pertanto sicuramente sussiste tale legittimità ove le limitazioni tendano ad assicurare una corretta e più efficiente amministrazione della giustizia e/o la ragionevole durata del processo, essendo questi ultimi corollari del *fair trial*.

Per quanto riguarda, invece, il secondo parametro la Corte, a più riprese⁽¹¹⁾, ha sottolineato come si debba tenere conto di tre fattori, ovvero: (i) la prevedibilità della restrizione; (ii) su chi (ricorrente o Stato convenuto) gravino le conseguenze avverse degli errori compiuti durante il procedimento in esito al quale era stato negato al ricorrente l'accesso alla Corte suprema; (iii) se si possa affermare che le restrizioni in questione pecchino di "eccessivo formalismo"⁽¹²⁾.

⁽⁹⁾ Nella quale, come noto, la Corte di Strasburgo condannò le derive più rigorose adottate dalla Corte di Cassazione in relazione al c.d. principio di autosufficienza.

⁽¹⁰⁾ "La legittimità della limitazione sussiste se lo scopo che persegue è legittimo".

⁽¹¹⁾ Da ultimo proprio nella sentenza Patricolo.

⁽¹²⁾ Tanto chiarito sul piano generale, nel caso di specie, i giudici di Strasburgo individuarono lo scopo del principio di dell'autosufficienza "nella semplificazione dell'attività della Corte di cassazione e nel garantire allo stesso tempo la certezza del diritto e la corretta amministrazione della giustizia", aggiungendo inoltre come andassero rammentate "le considerazioni formulate dal Governo per quanto riguarda l'enorme arretrato e il notevole afflusso dei ricorsi presentati ogni anno dinanzi all'Alta giurisdizione". In altri termini veniva certificato quanto si sottolineerà (ancorché solo per cenni) nel proseguo della trattazione ossia nella maggioranza delle ipotesi di formalismo in Cassazione, sull'altro piatto della bilancia vi sia (quasi sempre) la necessità di ridurre l'enorme pressione gravante sulla Suprema Corte.

Per quanto concerne, invece, la proporzionalità, infine, la Corte "osserva che il principio di autosufficienza permette alla Corte di cassazione di circoscrivere il contenuto delle doglianze formulate e la portata della valutazione che le viene richiesta alla sola lettura del ricorso, e garantisce un utilizzo appropriato e più efficace delle risorse disponibili" affermando come tale maggior rigore sia legittimo in considerazione della natura del giudizio di Cassazione,

La pronuncia Succi si concludeva poi con una condanna per l'Italia a ragione della concreta applicazione fatta dalla Corte di Cassazione del principio di autosufficienza e, il dispositivo, racchiudeva in sé un monito che (come si vedrà) tornerà anche nel caso Patricolo, laddove afferma: *“risulta che l'applicazione da parte della Corte di cassazione del principio in questione, [...] riveli una tendenza dell'Alta giurisdizione a porre l'accento su aspetti formali che non sembrano rispondere allo scopo legittimo individuato* ⁽¹³⁾”.

4.1. – *La storia del formalismo in Cassazione intorno all'art. 369 c.p.c. (la versione analogica)*

Tratteggiati per sommi capi gli estremi del principio violato nel caso Patricolo è ora necessario ricostruire quale sia stato il formalismo “violatore” dello stesso e, a tal fine, prima di affrontare direttamente la pronuncia in questione è opportuno fornire al lettore un quadro (anche solo nella fase di un “primo studio” dell'opera) della situazione del diritto vivente maturato intorno all'art. 369 c.p.c.

Come noto la disposizione in questione prevede che il ricorso debba essere depositato ⁽¹⁴⁾, a pena di improcedibilità, entro venti giorni dall'ultima notificazione e che con esso sia depositato, per quanto qui di interesse, *“copia autentica della sentenza o della decisione impugnata con la relazione di notifica, se questa è avvenuta”* (cfr. art. 369, comma 2, n. 2 c.p.c.).

Storicamente la giurisprudenza ha offerto tre interpretazioni della norma ⁽¹⁵⁾: la più rigida (nonché più risalente), muovendo da un'interpre-

concludendo in sostanza per la legittimità (in astratto) del principio di autosufficienza, salvo poi disconoscere la ragionevolezza della deriva strong (per usare la terminologia di F. Santangeli, *Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 736; nonché in *Sui mutevoli (e talora censurabili) orientamenti della Suprema Corte, in tema di autosufficienza del ricorso per cassazione, in attesa di un (auspicabile) intervento chiarificatore delle Sezioni Unite*, in *www.judicim.it*).

⁽¹³⁾ In particolare, nel caso *de quo*, il riferimento era diretto all'obbligo di trascrivere integralmente i documenti citati nei motivi di ricorso, e all'esigenza di prevedibilità della restrizione (vista l'involuzione della Corte nel chiarire quale fossero i tratti del principio di autosufficienza).

⁽¹⁴⁾ Prima in forma cartacea presso la cancelleria, oggi, a seguito della sopra ricordata estensione del processo telematico al giudizio di Cassazione, tramite l'apposito portale informatico.

⁽¹⁵⁾ Per una più completa ricostruzione della quali, con anche ricchi riferimenti giurisprudenziali, sia consentito rinviare a V. Capasso, *Le sezioni unite e l'insignificanza dei termini (forse) l'ultima parola sul deposito della sentenza munita di relata*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2018, 865.

tazione strettamente letterale della norma⁽¹⁶⁾ imponeva al ricorrente, per non incorrere nella pronuncia di improcedibilità, che il deposito dei documenti di cui al n. 2 del 369 c.p.c. fosse contestuale al deposito del ricorso; quella intermedia, valorizzando il termine di cui al comma 1 dell'art. 369 c.p.c. sosteneva che il ricorrente potesse depositare, ex art. 372 c.p.c., i predetti documenti anche successivamente rispetto al ricorso purché entro il termine di venti giorni dall'ultima delle notificazioni⁽¹⁷⁾; infine la più liberale riconosceva tale possibilità di deposito successiva ex art. 372 c.p.c. senza limitazioni di tempo (e quindi, in concreto, prima dell'udienza pubblica o dell'adunanza in camera di consiglio).

L'orientamento intermedio venne sposato dalle Sezioni Unite nel 1998⁽¹⁸⁾ e, di nuovo, nel 2009⁽¹⁹⁾ e rimase dominante anche nei successivi dieci anni, fino al *revirement* del 2017⁽²⁰⁾ (anticipato dall'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite del 2016⁽²¹⁾).

La dottrina accolse con sentimenti contrastanti ma principalmente negativi la pronuncia del 2009⁽²²⁾, tacciata di un eccessivo formalismo che la stessa giurisprudenza di legittimità, a sezione semplici⁽²³⁾, aveva ravvisato negli anni antecedenti a tale arresto e che avevo intaccato la stabilità nomofilattica del precedente del 1998.

Non sorprende, dunque, come la letteratura abbia salutato positivamente l'*overruling* del 2017⁽²⁴⁾ (e prima ancora quello *in nuce* presente

⁽¹⁶⁾ La quale prevede: “insieme col ricorso devono essere depositati sempre a pena di improcedibilità”.

⁽¹⁷⁾ Cass. civ., sez. I, 11 dicembre 1986, n. 7380.

⁽¹⁸⁾ Cass. civ., sez. un., 25 novembre 1998, n. 11932.

⁽¹⁹⁾ Cass. civ., sez. un., 16 aprile 2009, n. 9005.

⁽²⁰⁾ Cass. civ., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648.

⁽²¹⁾ Cass. civ., sez. I, 21 gennaio 2016, n. 1081.

⁽²²⁾ Per alcuni commenti “a caldo” si rinvia alle annotazioni di: A. Carratta, *Le sezioni unite riaffermano l'improcedibilità del ricorso per cassazione per la mancata prova della notifica della sentenza impugnata*, in *Corr. giur.*, 2009, 1355; M. Vanzetti, *Sulle sorti (forse ancora da ridiscutere) del ricorso in cassazione in caso di mancato deposito della copia autentica della sentenza e della relata di notifica*, in *Giur. it.*, 2010, 382; F. Auletta – G. Della Pietra, *Dalla nomofilachia alla cronofilachia: le Sezioni Unite esigono il tempestivo deposito della sentenza munita di relata*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 180.

⁽²³⁾ Cfr. Cass. civ., sez. lav., 14 marzo 2008, n. 7027.

⁽²⁴⁾ In questo senso si vedano, *ex multis*, i commenti di A. Bonafine, *Sull'improcedibilità (anche in ottica telematica) del ricorso per Cassazione ai sensi dell'art. 369, comma 2, n. 2 c.p.c.*, in *Riv. dir. proc.*, 2018, 1196; M. Gozzi, *Il deposito della relazione di notificazione della sentenza impugnata: un auspicato revirement della Cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2016, 1619; V. Capasso, *Le sezioni unite e l'“insignificanza dei termini”*: (forse) l'ultima parola sul deposito della sentenza munita di relata, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2018, 865.

nell'ordinanza di rimessione dell'anno prima ⁽²⁵⁾).

In particolare le maggiori criticità ravvisate rispetto all'orientamento più rigido (quello sin qui definito "intermedio") risiedevano nella reiezione operata dalla giurisprudenza del 2009 verso le "forme equipollenti" che potessero condurre a risultati analoghi a quelli perseguiti dal legislatore con l'introduzione dell'art. 369, comma 2, n. 2 c.p.c.

È quindi opportuno ricordare quale sia la *ratio* della norma in questione che è diffusamente stata individuata (sia dalla dottrina, che dalla giurisprudenza, che – in occasione delle difese formulate in occasione del caso Patricolo – dallo stesso Governo) nella volontà di consentire alla Corte di Cassazione di verificare senza ulteriori passaggi e/o ritardi l'osservanza dei termini per l'impugnazione e di salvaguardare il principio della *res judicata*, assicurando così il rapido svolgimento del processo.

Muovendo da ciò le tesi più liberali affermavano che la sanzione dell'improcedibilità fosse eccessiva – e in effetti, come noto, le conseguenze della declaratoria di improcedibilità sono esiziali ⁽²⁶⁾ per il ricorrente il quale è costretto ad assistere al passaggio in giudicato della sentenza impugnata a prescindere dalla fondatezza delle proprie doglianze – e perciò da evitare in tutti i casi in cui, pur mancando il deposito della sentenza e/o della relata di notifica da parte del ricorrente, nondimeno la Corte, avendo comunque la disponibilità delle stesse "per altre vie", potesse comunque avere contezza della data di notificazione della sentenza e, di conseguenza, della tempestività del ricorso *ex art.* 325 c.p.c.

Questa impostazione, in sostanza, estendeva il meccanismo della sanatoria per raggiungimento dello scopo dell'atto *ex art.* 156, comma 3, c.p.c. ⁽²⁷⁾ oltre il campo della nullità a ricomprendere anche quello del-

⁽²⁵⁾ R. Poli, *Ricorso per cassazione improcedibile e sanabilità per raggiungimento dello scopo: la questione torna alle Sezioni Unite*, in *Riv. dir. proc.*, 2016, 738.

⁽²⁶⁾ Per un approfondito studio sulle conseguenze del rigetto in rito dei ricorsi in cassazione si rinvia a D. Castagno, *L'inammissibilità nel giudizio di cassazione*, Torino, Edizioni Scientifiche Italiane, 2021, spec. 57 ss. e 195 ss.

⁽²⁷⁾ In tal senso si rinvia *ex multis*, alle osservazioni di A. Bonafine, *op. loc. cit.*, spec. 1203; nonché ai numerosi contributi sul tema di R. Poli, fra i quali si ricordano: *Ricorso per cassazione improcedibile e sanabilità per raggiungimento dello scopo: la questione torna alle Sezioni Unite*, cit., *loc. cit.*, 738.; Id. *Sulla sanabilità dei vizi degli atti processuali*, in *Riv. dir. proc.*, 1995, 472 ss.; Id. *In tema di forme equipollenti e fattispecie equipollenti degli atti processuali*, in *Riv. dir. proc.* 1999, 1164 ss.; Id. *Sulla sanabilità della inosservanza di forme prescritte a pena di preclusione e decadenza*, in *Riv. dir. proc.*, 1996, 447 ss.; Id. *Improcedibilità del ricorso per cassazione e sua sanabilità per raggiungimento dello scopo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2006, 1133 ss.; Id. *Invalidità ed equipollenza degli atti processuali*, Torino, Giappichelli ed., 2012, 111 ss.

l'improcedibilità o, più correttamente includeva l'improcedibilità all'interno di quello della nullità.

Né l'ordinanza del 2016 né la sentenza del 2017, a ben vedere, richiamano il ragionamento sistematico condotto dalla letteratura intorno all'art. 156 c.p.c. ma concentrano la loro attenzione proprio sull'art. 6.1 della CEDU e sui suoi corollari, recuperando, in particolare, il tema del bilanciamento fra diritto di accesso al tribunale ed esigenze di amministrazione della giustizia⁽²⁸⁾ e, di conseguenza, dei parametri per la valutazione delle limitazioni alla decidibilità del ricorso.

L'applicazione dei summenzionati principi di diritto europeo alla vicenda ermeneutica in questione impone, ad avviso della Corte, la necessità di rivedere il proprio precedente, aprendo alla possibilità di "far salvo" il giudizio qualora la Corte possa esaminare i documenti di cui all'art. 369, comma 2, n. 2 c.p.c. "al di là della" (o malgrado la non) produzione del ricorrente, ad esempio per essere gli stessi stati prodotti dalla controparte (nel proprio controricorso) o per essere gli stessi presenti nel fascicolo d'ufficio trasmesso alla Corte.

Come sottolineato dalla dottrina che ha monitorato la vicenda giurisprudenziale in esame⁽²⁹⁾ risulta evidente come miccia e combustibile di tale moto antiformalistico inaugurato dalla nostra Suprema Corte siano stati conferiti dalla (o dal timore della) giurisprudenza di Strasburgo.

Resta da precisare come malgrado con le Sezioni Unite del 2017 si sia assistito ad una importante apertura in ottica "sostanzialistica" da parte della nostra Corte, nondimeno le stesse escludevano (ed escludono tutt'ora) la possibilità (propugnata dalle tesi più elastiche) che sia lo stesso ricorrente, tramite un deposito effettuato dopo lo scadere del termine di cui all'art. 369, comma 1, c.p.c. a sanare l'irregolarità procedimentale.

Autorevole dottrina⁽³⁰⁾ (pur salutando complessivamente con favore la pronuncia) ne ha comunque censurato l'eccessiva "prudenza", sottolineando come i valori di proporzionalità e di necessaria funzionalità del processo civile rispetto alla pronuncia sul merito posti a premessa della statuizione, non avrebbero dovuto lasciare adito a dubbi sulla doverosità di una soluzione totalmente liberale ed aperturista, incentrata unicamente sulla possibilità di verifica che il ricorso sia tempestivo e sottolineando

⁽²⁸⁾ Che caratterizzeranno, pochi anni dopo la pronuncia Succi.

⁽²⁹⁾ R. Poli, *Ricorso per cassazione improcedibile e sanabilità per raggiungimento dello scopo: la questione torna alle Sezioni Unite*, cit., loc. cit., 738

⁽³⁰⁾ M. De Cristofaro, *L'improcedibilità in cassazione 2.0 quali gli oneri congrui di deposito a fronte di notifica della sentenza a mezzo PEC*, in *Corr. giur.*, 2018, 555.

come il logico e coerente sviluppo delle protasi adottate avrebbe dovuto condurre i giudici di legittimità a riconoscere quale unico parametro guida nel senso della procedibilità o meno del giudizio quello della conoscibilità, in concreto, da parte del collegio della tempestività del ricorso a prescindere dalle modalità con cui le informazioni necessarie sono giunte nella sfera di cognizione dello stesso.

Ne sarebbe dovuta, dunque, seguire l'adesione alla tesi che fa coincidere il termine entro cui può essere depositata la *“copia autentica della sentenza con la relazione di notificazione”* con l'ultimo momento anteriore a quello *“in cui vi è la certezza processuale che il ricorso non verrà toccato dalla mano di alcun magistrato della S.C. (ossia sino al momento della scadenza del termine per il deposito del controricorso, ovvero ancora della scadenza del termine per il deposito del controricorso avverso il ricorso incidentale eventualmente proposto dal resistente, ex art. 371, comma 4, c.p.c.), se non addirittura, salvo il rispetto delle modalità di cui al comma 2 dell'art. 372 c.p.c., sino all'udienza pubblica o alla memoria depositata prima dell'adunanza camerale ‘non partecipata’ ex artt. 380 bis, 380 bis.1 o 380 ter c.p.c. al giorno in cui il fascicolo verrà preso in mano da un qualunque magistrato della S.C. comunque non esprime alcun valore autonomo rispetto al dovere di verifica di tempestività del ricorso, di cui il Collegio giudicante dovrà farsi carico in occasione dell'udienza o dell'adunanza camerale”* ⁽³¹⁾.

4.2. – *La storia del formalismo in Cassazione intorno all'art. 369 c.p.c. (il neo-formalismo informatico)*

Le citate Sezioni Unite del 2017 lasciavano, dunque, intravedere la luce per un *“ravvedimento operoso”* della Corte, che sembrava essersi liberata dai lacci del formalismo per abbracciare, in armonia con i principi del giusto processo un approccio più rivolto alla sostanza.

Tuttavia fu presto chiaro come tale ravvedimento fosse solo un miraggio.

Lo stesso anno, a pochi mesi di distanza, la Corte di Cassazione intese un altro arazzo sul telaio del formalismo.

Secondo la dottrina ⁽³²⁾, fondamento di tale nuova trama fu proprio la timidezza delle Sezioni Unite e la loro ritrosia ad accettare la soluzione massimamente liberale di cui sopra a creare il contesto entro cui possono

⁽³¹⁾ M. De Cristofaro, *op. loc. cit.*, 554.

⁽³²⁾ M. De Cristofaro, *op. loc. cit.*, 555.

svilupparsi quelle ulteriori “chiusure” irragionevoli espresse (fra le altre) da Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765⁽³³⁾.

Ci si intende riferire a quell'orientamento della Corte sorto in occasione del, sopracitato, sfasamento temporale fra l'introduzione del processo civile telematico nei giudizi di merito (2014)⁽³⁴⁾ e in quello di legittimità (2021).

Tale distonia ha dato luogo ad una situazione che può essere riassunta per sommi capi con il seguente esempio: Tizio, risultato vincitore in appello nella causa proposta contro Caio, notifica a quest'ultimo la sentenza resa all'esito del gravame (ai fini della decorrenza del termine breve *ex art.* 325 c.p.c.) a mezzo PEC, allegando (necessariamente) al proprio messaggio sia la sentenza che la relata di notifica. Successivamente Caio propone ricorso in Cassazione e, ai sensi dell'art. 369, comma 2, n. 2 c.p.c. sopra considerato è tenuto a depositare (necessariamente in copia cartacea stante l'assenza, all'epoca, del PCT) la PEC ricevuta insieme agli allegati, ossia la sentenza e la relata di notifica (appunto i documenti richiamati dalla disposizione sopra ricordata).

Il problema che si pone in questo caso deriva dal fatto che, diversamente dal contesto in cui era sorta la disposizione del 369 c.p.c. in cui sia gli originali che le copie erano cartacee, durante il periodo in questione ci si trovava in una “terra di mezzo” in cui gli originali erano telematici e le copie cartacee.

La giurisprudenza di legittimità, dunque, con una serie di pronunce, chiari, muovendo da una esaustiva ricostruzione della articolata e complessa disciplina relativa al processo telematico⁽³⁵⁾, quelli che erano le

⁽³³⁾ Ma, nello stesso senso, lo stesso anno, v. Cass. civ., sez. III, 9 novembre 2017, n. 26520.

⁽³⁴⁾ Il Processo Civile Telematico (PCT) è stato introdotto in Italia con la Legge di Stabilità 2013 e il d.l. 24 giugno 2014, n. 90.

⁽³⁵⁾ Per esigenze di economia del discorso ci si limita a riportare in nota alcuni dei passaggi (sufficienti a richiamare alla mente del lettore i punti cardinali della disciplina che qui rileva) di Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765. Ricorda la Corte come: *“Quanto agli atti del giudice, degli ausiliari o delle parti presenti nei fascicoli informatici o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dei procedimenti civili dinanzi ai Tribunali ed alle Corti d'appello, l'art. 16 bis, comma 9-bis D.L. n. 179 del 2012, convertito con modificazioni nella L. n. 221 del 2012 (introdotto dall'art. 52, comma 1, lett. a), D.L. 24 giugno 2014, n. 90 convertito con modificazioni dalla L. 11 agosto 2014, n. 114) dispone che il difensore può estrarre con modalità telematiche duplicati, copie analogiche o informatiche ed attestare la conformità delle copie estratte ai corrispondenti atti contenuti nel fascicolo informatico. La norma precisa che tali copie analogiche o informatiche equivalgono all'originale. [...] pertanto, l'avvocato, in qualità di pubblico ufficiale, ha il potere di attestare la conformità agli originali digitali delle copie del messaggio di posta elettronica certificata inviato all'avvo-*

incombenze delle quali era gravato il ricorrente (*rectius*: il suo difensore): questi avrebbe dovuto autenticare in proprio la conformità delle copie fotostatiche agli originali telematici a lui notificati (messaggio di posta elettronica, sentenza e relata di notifica) e procedere, dunque, al deposito di tali copie corredate dalle relative autentiche (unitamente al deposito di copia della PEC ricevuta, anch'essa autenticata).

Questo orientamento presentava due ordini di problemi.

Il primo era legato all'incertezza del diritto, frutto del conflitto interno alla Cassazione che con due successive pronunce⁽³⁶⁾ aveva ricostruito in maniera affatto diversa la fisionomia delle incombenze autenticatorie gravanti sul ricorrente. In particolare la prima delle due pronunce richiedeva che il ricorrente certificasse la conformità della copia fotostatica della sentenza non solo rispetto al documento notificatogli telematicamente dalla controparte ma, altresì, rispetto all'originale telematico (previa estrazione dal fascicolo telematico).

Rispetto a tale impostazione non tardarono ad arrivare le critiche sia della dottrina⁽³⁷⁾ che della giurisprudenza, le quali sottolinearono come essa imponesse un'inutile ed irragionevole duplicazione dell'onere certificadorio.

Così già la successiva pronuncia Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765 (di nemmeno due mesi successiva) operò un *revirement* rilevando

cato di controparte, delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna, nonché degli atti allegati, compresi dalla relazione di notificazione. [...] il potere di attestazione di conformità dell'analogico al digitale è stato generalizzato ed esteso 'a tutti i casi in cui l'avvocato debba fornire prova della notificazione', compreso, pertanto, quello in cui egli sia il destinatario della notificazione. Se, in tale ambito, non è possibile utilizzare modalità telematiche, si deve procedere ai sensi del comma precedente (1-bis) e cioè mediante estrazione di copia su supporto analogico. Naturalmente la copia riguarderà gli atti di cui l'avvocato dispone e quindi, se egli non è il notificante ma colui che ha ricevuto la notifica, oltre alla copia della relazione di notifica e del provvedimento impugnato, l'avvocato estrarrà copia del messaggio di ricezione (in luogo della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna). Quindi, se il destinatario della notifica del provvedimento impugnato intende proporre ricorso per cassazione, dovrà depositare nella cancelleria della Corte copia analogica del messaggio di posta elettronica ricevuto e dei relativi allegati, atto impugnato e relazione di notifica, e dovrà attestare la conformità di tali documenti cartacei agli originali digitali. È necessaria l'autenticazione del messaggio p.e.c., perché solo di lì si evince giorno e ora in cui si è perfezionata la notifica per il destinatario, ma è altresì necessaria l'autenticazione dei suoi due allegati: relazione della notificazione a mezzo p.c.c. e provvedimento impugnato autenticato dall'avvocato che ha provveduto alla notifica. Solo così si adempie a quanto previsto dall'art. 369 c.p.c., laddove richiede, a pena d'improcedibilità, il deposito di 'copia autentica della sentenza o della decisione impugnata con la relazione di notificazione, se questa è avvenuta'".

⁽³⁶⁾ Cass. civ., sez. III, 9 novembre 2017, n. 26520 e Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765.

⁽³⁷⁾ M. De Cristofaro, *op. loc. cit.*, 558.

come “*perché la notifica del provvedimento abbia effetti il difensore deve notificarlo in copia autenticata. Non vi è necessità di chiedere al difensore che riceve la notifica e decide di proporre ricorso per cassazione, di procedere a sua volta ad una estrazione di copia del provvedimento impugnato direttamente dal fascicolo informatico. Egli impugna il provvedimento che gli è stato notificato. L’art. 369 c.p.c., se vi è stata notifica, impone di depositare il provvedimento notificato, non di andare alla fonte e farsi rilasciare un’autonoma copia del provvedimento dalla cancelleria. Il ricorrente per cassazione deve produrre detto provvedimento così come gli è stato notificato e deve produrre il messaggio p.e.c. e la relativa relazione di notifica, mediante i quali dimostrerà quando gli è stato notificato, per rendere possibile la verifica della tempestività del ricorso*”.

Sotto questo primo profilo, l’avvocato cassazionista si trovava ancora una volta nel guado dell’incertezza, con l’emergere (quasi contestuale) di due orientamenti, in aperta contraddizione fra di loro, in cui quello più ragionevole (il secondo) era quello però meno sicuro da seguire poiché “il principio di precauzione” suggeriva di seguire quello più (irragionevolmente) formalistico. Ma al di là della portata e delle indicazioni ricavabili per i ricorsi futuri, il vero tema era quello dell’esito dei ricorsi già proposti destinati ad essere falcidiati (da quei giudici che si fossero accodati al primo orientamento) per una tesi esegetica già dichiarata, dalla stessa Corte, come, nei fatti, eccessivamente formalistica.

Tuttavia, in concreto, non fu questo aspetto – il quale comunque rileva ai nostri fini in quanto rivelatore della generale impostazione che ancora serpeggiava fra i giudici di legittimità che, a discapito dell’illuminazione raggiunta dalle Sezioni Unite del 2017, parevano ancora intendere il rito non come mezzo di tutela rispetto alle posizioni giuridiche sostanziali ma quale strumento fine a se stesso – a costituire il vero *punctum dolens* dei rapporti fra “PCT” e art. 369 c.p.c., quanto il rifiuto, da parte della Corte, di prendere in considerazione il contegno mantenuto dalla controparte nel caso di deposito della documentazione *de quo* priva dell’autenticazione da parte del difensore del ricorrente.

In altri termini, la Corte, in entrambe le pronunce del 2017, ritenne che l’assenza di contestazione o addirittura l’espresso riconoscimento proveniente da parte dell’autore della notifica circa la conformità della copia depositata dal ricorrente fossero irrilevanti rispetto al tema della procedibilità, in ragione delle esigenze pubblicistiche sottese all’art. 369 c.p.c. le quali impedivano che, nel caso di specie, potesse trovare applicazione l’art. 2719 c.c. – il quale, sostanzialmente, parifica, ai fini probatori, l’attestazione di conformità al mancato disconoscimento – poiché “*tale regola si*

applica quando si tratta di attribuire ad un documento efficacia probatoria, da valere tra le parti, mentre non vale quando si devono operare verifiche, quali la tempestività di un atto di impugnazione rispetto ad un termine perentorio e quindi correlativamente la formazione del giudicato, che hanno implicazioni pubblicistiche" (38).

L'atteggiamento tenuto dalla Corte nelle pronunce del 2017 rievocava gli echi dell'orientamento rigido espresso con le pronunce del 2009 e del 1998 richiamate nella prima parte del presente paragrafo e, pertanto, rappresentava un passo indietro rispetto alle considerazioni svolte dalle Sezioni Unite del 2017 e dalla Sezione remittente del 2016 segnando una decisa battuta d'arresto rispetto a quella "tendenza antiformalistica" che la dottrina riconosceva essere stata adottata dai giudici di legittimità sulla spinta di una maggior valorizzazione dei principi del giusto processo e, in particolare, del diritto di accesso alla giustizia.

Il timore era, pertanto, che le pronunce del 2017 prefigurassero un processo di involuzione nella giurisprudenza di legittimità con il rischio (poi concretizzatosi, come si dirà a breve) che si rendesse necessario un intervento di Strasburgo per reinstradare i nostri giudici su binari diversi da quelli della frenesia formale.

In realtà sebbene fossero seguite delle pronunce che condividevano il principio di diritto espresso dalle sentenze del 2017 (39), le Sezioni Unite intervennero "a stretto giro" con due arresti (40) ristabilendo quella linea nomofilattica particolarmente sensibile al "giusto processo europeo" il cui presagio era rintracciabile già nell'ordinanza di rimessione del 2016 di cui *supra*.

Il viatico dell'orientamento formalistico inaugurato da Cass. civ., sez. III, 9 novembre 2017, n. 26520 e Cass. civ., sez. VI, 22 dicembre 2012, n. 30765, dunque, si sdoppia, per poi ricongiungersi nella destinazione ossia nel rigetto di tale rigidismo esegetico.

Il primo ramo è quello "del diritto vivente interno" nel quale i due richiamati arresti delle Sezioni Unite, muovendo da un "*principio di steri-*

(38) Così Cass. civ., sez. IV, 22 dicembre 2017, n. 30765.

(39) Fra cui le ordinanze di Cass. civ., sez. VI, 9 maggio 2018, n. 11022 e Cass. civ., sez. III, 5 ottobre 2018, n. 24568, contro le quali verranno proposti i ricorsi presso la Corte EDU n. 54009 del 2018 e 20655 del 2019 per i quali l'Italia verrà condannata nel caso Patricolo.

(40) Cass. civ. sez. un. 24 settembre 2018, n. 22438 e Cass. civ. sez. un. 25 marzo 2019, n. 8312, con note di C. Sacchetto, *Attestazione di conformità, art. 23, comma 2, CAD e condizioni di procedibilità in Cassazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, 950; nonché di R. Russo, *Non contestazione e procedibilità del ricorso per Cassazione*, in *Giur. it.* 2018, 333.

lizzazione della sanzione di improcedibilità" ⁽⁴¹⁾ e riallacciandosi ad alcune delle argomentazioni anti-formalistiche fatte proprie dalla ricordata Cass. civ., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648, affermavano: da un lato la necessità di adattare le norme codicistiche al nuovo contesto telematico senza che l'introduzione di quest'ultimo venisse assunta a pretesto per introdurre nuove ed irragionevoli forme di barriera per la decidibilità del merito della domanda ⁽⁴²⁾; dall'altro che essendo il fine diretto della autenticazione da parte dell'avvocato quello di salvaguardare la fedeltà documentale (e solo mediamente quello della tutela della cosa giudicata), fosse evidente come tale risultato potesse essere ugualmente raggiunto anche tramite il coinvolgimento nel procedimento della controparte, autrice della notifica, dovendosi inoltre sottolineare come pur in assenza di autenticazione, l'integrità dei documentati depositati in Tribunale sia presidiata da rilevanti sanzioni disciplinari e penali che consentono di "presumere" (specie in un clima di auspicata collaborazione fra avvocatura e magistratura) la conformità dei depositi effettuati.

5. – *La scarsa innovatività della sentenza Patricolo e il suo lascito*

L'altro ramo del viatico è quello che conduce, invece, alla sentenza oggetto del presente commento, resa il 23 maggio 2024 dalla Corte di Strasburgo, la quale tocca entrambe le questioni esposte nei precedenti paragrafi, ovvero sia quella di carattere "meramente analogico" che quella di impronta "telematica".

In essa, infatti, come ricordato in apertura, la Corte di Strasburgo dà risposta a tre ricorsi: uno (il n. 37943 del 2017) relativo al mancato deposito della relata di notifica ⁽⁴³⁾; gli altri due (i nn. 54009 del 2018 e 20655 del 2019), invece, riguardanti la mancata autenticazione delle copie cartacee depositate dai ricorrenti dei documenti di cui all'art. 369, comma 2, n.

⁽⁴¹⁾ Così denominato in Cass. civ., sez. un., 24 settembre 2018, n. 22438 e il cui nome è, *ex sé*, rivelatore della volontà della Corte di intraprendere una nuova linea rispetto a quella austera che aveva dominato il recente passato (e che tutt'ora serpeggia largamente fra molti giudici di via Cavour).

⁽⁴²⁾ Così, testualmente, Cass. civ., sez. un., 25 marzo 2019, n. 8312: "*per quel che concerne la procedibilità del ricorso, è necessario un adattamento delle regole applicabili onde evitare che l'applicazione della sanzione dell'improcedibilità, sulla base dei principi tradizionali nati 'in ambiente di ricorso analogico', risulti irragionevole o sproporzionata nel diverso 'ambiente digitale'*".

⁽⁴³⁾ Il caso *de quo* scaturiva dalla doglianza del ricorrente per la pronuncia di improcedibilità emessa dalla Corte a fronte del mancato deposito, da parte dello stesso, della relata di notifica.

2 c.p.c. ⁽⁴⁴⁾ e, sempre come già ricordato in apertura, solo gli ultimi due hanno visto condannato il nostro Paese.

A ben vedere, tuttavia, la pronuncia di Strasburgo non aggiunge nulla di davvero rivoluzionario rispetto alla spontanea evoluzione intrapresa dalla giurisprudenza di legittimità italiana ⁽⁴⁵⁾.

Riguardo alla questione sottoposta al vaglio della Corte di Strasburgo dal ricorso 37943/17 non vi è molto da dire (e la stessa sentenza non si dilunga eccessivamente sul punto): dopo aver rimarcato la funzione dell'art. 369, comma 2, n. 2 c.p.c. la Corte, facendo applicazione dei propri consolidati criteri (sopra ricordati, cfr. par. 3) per la determinazione della (in)giustizia processuale, conferma la legittimità dello scopo della norma, la proporzionalità della sanzione e dunque la ragionevolezza dell'orientamento giurisprudenziale di Cass. civ., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648 ⁽⁴⁶⁾ il quale dichiaratamente, come visto, si ispirava ai principi del giusto processo.

⁽⁴⁴⁾ Nel primo dei due casi il ricorrente aveva depositò in cancelleria due copie dell'impugnata sentenza, la prima delle quali era certificata conforme all'originale dal cancelliere del Tribunale. La seconda era una copia cartacea della sentenza come notificata per posta elettronica certificata accompagnata dalla relazione di notificazione priva però di attestazione della conformità all'originale così come inviata per posta elettronica certificata. La Corte dichiarò improcedibile il ricorso affermando che: *“nel caso di specie è determinante l'assenza dell'attestazione della conformità all'originale della relazione di notificazione della sentenza impugnata così come inviata per posta elettronica certificata”*.

Nel secondo i ricorrenti, unitamente al ricorso depositarono in cancelleria una copia cartacea della sentenza così come loro notificata per posta elettronica certificata insieme alla relazione di notificazione. Controparte partecipò al procedimento. Successivamente i ricorrenti depositarono un'altra copia della sentenza impugnata corredata dell'attestazione di conformità alla sentenza telematica originale redatta dal loro avvocato. La Corte di Cassazione dichiarò improcedibile il ricorso affermando che: *“I ricorrenti, pur dichiarando che l'impugnata sentenza era stata loro notificata mediante PEC il 14 marzo 2017, non hanno fornito un'attestazione che certificasse che loro avevano presentato copia conforme dei documenti telematici relativi alla notificazione (...) nel fascicolo della causa delle parti, la copia cartacea della PEC con la quale è stata notificata l'impugnata sentenza è priva dell'attestazione (comprensiva della firma autografa dell'avvocato) di conformità. Tale documentazione non è stata depositata neanche dal convenuto che avrebbe potuto correggere l'omissione e rendere pertanto procedibile il ricorso”*.

⁽⁴⁵⁾ Quindi, in questo senso, parrebbe confermata l'esistenza di costanti spinte – all'interno dei moti convettivi che caratterizzano le varie sezioni che popolano il Palazzaccio – in senso autenticamente antiformalistico e attente al rispetto dei principi europei in tema di giusto processo.

⁽⁴⁶⁾ Deve sottolinearsi come il caso *de quo*, estremamente lineare, non abbia in alcun modo costretto Strasburgo a prendere specificamente posizione su alcuni degli aspetti controversi che le Sezioni Unite lasciavano ancora in sospenso (u tutti la possibilità per il ricorrente di provvedere ad integrare il deposito anche dopo la scadenza del termine dell'art. 369 c.p.c.).

Anche con riferimento ai capi relativi agli altri due ricorsi si sottolinea il carattere scarsamente innovativo della pronuncia, in considerazione del fatto che la decisione di improcedibilità si fondava su un orientamento (quello del 2017) che, come si è visto, era stato già superato dalle Sezioni Unite, le quali vengono, infatti prese in considerazione dalla stessa Corte di Strasburgo nel motivare la propria condanna⁽⁴⁷⁾. Quanto alla parte motiva della pronuncia in questione, questa viene articolata dalla Corte intorno a tre gangli essenziali: a) La circostanza che le nuove tecnologie applicate al processo non debbano trasformarsi in una serie di trappole per gli operatori del diritto ma in una risorsa per gli stessi, migliorando l'accesso concreto alla giustizia, sotto l'attenta e collaborativa supervisione dei giudici; b) il fatto che anche in assenza della autenticazione la Corte potesse avere immediata percezione della tempestività del ricorso, cosicché doveva ritenersi adempiuta la funzione dell'art. 369 c.p.c. ed eccessiva la sanzione "pregiudiziale" dell'improcedibilità; c) l'esistenza di sanzioni disciplinari e penali specificamente preposte a tutelare l'integrità della documentazione depositata e a fondare una presunzione di corrispondenza e aggiungendo che *"in ogni caso si può facilmente verificare la conformità delle copie cartacee agli originali informatici, invitando i ricorrenti a depositare la necessaria attestazione in una fase successiva del procedimento"*.

Con riferimento al primo punto la Corte corrobora il proprio assunto richiamando quanto affermato dal Consiglio consultivo dei giudici europei (CCJE) il quale ha reso due pareri (i nn. 14 del 2011 e 26 del 2023) rilevanti in tema di tecnologia applicata al processo, affermando in entrambi, appunto, quale linea guida, la necessità che i giudici interpretino con elasticità le disposizioni relative ai tecnicismi legati alla tecnologia, adoperandosi fattivamente per garantire i diritti delle parti, in una sorta di cooperazione fra gli attori del processo.

Il secondo punto, invece, non aggiunge nulla rispetto a quanto era già stato affermato, a livello interno dalle Sezioni Unite del 2019, ricalcandone in maniera quasi pedissequa l'*iter* logico nella ricostruzione della *ratio* delle norme in gioco, per poi cogliere come, nel caso di specie, la stessa sia stata soddisfatta.

⁽⁴⁷⁾ Si legge infatti nella sentenza (par. 100) che: *"La Corte osserva inoltre che nel 2019 la stessa Corte di cassazione aveva ripensato l'interpretazione adottata nelle sentenze impugnate e aveva stabilito che il mancato deposito dell'attestazione di conformità delle copie cartacee agli originali informatici entro il termine fissato dall'art. 369 del c.p.c. non doveva comportare l'improcedibilità del ricorso qualora la controparte non avesse affermato la difformità delle copie cartacee dagli originali o qualora il ricorrente avesse depositato l'attestazione mancante in un momento qualsiasi precedente allo svolgimento dell'udienza della causa"*.

Dove, invece, la Corte di Strasburgo sembra spingersi oltre rispetto alle nostre Sezioni Unite, è sul terzo nucleo.

Infatti, dopo aver ricordato l'esistenza di sanzioni disciplinari e penali poste a presidio dell'autenticità delle copie depositate, i giudici europei (nel passaggio sopra riportato) affermano che, nei casi in cui la Corte – malgrado la mancata contestazione dell'integrità o l'espresso riconoscimento della stessa ad opera della controparte – conservi dei dubbi circa la corrispondenza della copie, essa potrebbe sciogliere le proprie riserve chiedendo al ricorrente di depositare la dichiarazione di autenticità anche in fasi più avanzate del procedimento, ossia oltre il termine di cui all'art. 369, comma 1, c.p.c.

Il passaggio in questione è, probabilmente, il più interessante di tutta la pronuncia (considerando quanto detto circa il già avvenuto *revirement* antiformalistico ad opera della giurisprudenza interna) e riecheggia quel monito che già la dottrina⁽⁴⁸⁾ aveva speso rispetto a Cass. civ., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648 ritenendole troppo prudenti e spingendo per una posizione che favorisse una maggior interlocuzione fra Corte e difensori delle parti in modo da disinnescare quanto più possibile la sanzione della improcedibilità.

L'espresso riconoscimento ad opera della giustizia europea del potere da parte della Corte di chiedere il deposito dell'autenticazione anche oltre il termine di cui all'art. 369 c.p.c. rappresenta un nuovo passo – mai osato dalla nostra giurisprudenza e, come detto, solo auspicato dalla dottrina – nel percorso di “deformalizzazione” del processo e che, forse, potrebbe schiudere le porte per un'ulteriore ventata di liberalità nel nostro giudizio di legittimità.

Se infatti, il ragionamento dei giudici di Strasburgo è incanalato nel senso di valorizzare la *ratio* della norma che onera la parte del fardello dell'autenticazione – affermando che questa può avvenire anche su sollecito del giudice e anche dopo i venti giorni dall'ultima delle notificazioni, poiché ciò che importa è che il giudice possa averne visione nel momento in cui esamina il fascicolo – non si vede ragione per cui un simile *iter* logico e una medesima curvatura in ottica finalistica non possa essere data anche all'art. 369, comma 2 c.p.c.

Si impone però, un utile chiarimento, che tenga in considerazione anche il primo dei tre ricorsi trattati dalla pronuncia esaminata, quello

(48) M. De Cristofaro, *op. cit.*, 554, già sopra richiamato.

che è stato rigettato e che ha ribadito la legittimità della previsione dell'art. 369, comma 2, c.p.c.

Certamente la pronuncia in questione non intende, ne potrebbe, aprire la strada ad un potere officioso dei giudici di Cassazione di chiedere l'integrazione documentale della sentenza e/o della relata di notifica, così come, invece, pare lasciar intendere con riferimento all'autenticazione di conformità, avendo anzi espressamente riconosciuto la piena legittimità della *ratio* dell'art. 369, comma 2, c.p.c.: consentire ai giudici di vagliare immediatamente la tempestività del ricorso.

È evidente come, laddove si imponesse al giudice, ogni volta in cui manchino i documenti *de quo* – e questi, pertanto, non abbia certezza rispetto alla tempestività del ricorso – di chiedere al ricorrente l'integrazione documentale⁽⁴⁹⁾ si frustrerebbe lo scopo stesso della norma che è certamente, in definitiva, acceleratorio del giudizio in Cassazione.

Tuttavia, proprio come sosteneva l'orientamento più liberale sorto intorno all'art. 369 c.p.c. (mai realmente condiviso dalla giurisprudenza sino ad oggi) ben diversa è l'ipotesi in cui il ricorrente, accortosi del proprio errore e prima che la Corte abbia effettivamente “preso in mano” il fascicolo si attivi, anche decorsi i venti giorni dalla notificazione, per colmare le lacune della propria documentazione.

Tale lettura, massimamente liberale della norma, avrebbe il pregio – coerentemente con i criteri di valutazione di compatibilità con l'art. 6.1 CEDU elaborati da Strasburgo e sopra ricordati – di salvaguardare lo scopo dell'art. 369, comma 2, c.p.c. – in quanto quando il giudice relatore “apre il fascicolo” comunque baserà la sua valutazione circa la procedibilità esclusivamente su quanto presente in quel momento – e, allo stesso tempo, di svincolare il rito da un formalismo troppo stringente, in ossequio a quel principio di “sterilizzazione dell'improcedibilità”⁽⁵⁰⁾ che già ha fatto breccia nelle pronunce della Cassazione e che è precipitato della visione sostanzialistica del processo predicata da Strasburgo.

6. – I possibili spiragli per un'ulteriore liberalizzazione del giudizio in Cassazione e l'anima pervicacemente formalistica della Suprema Corte

Il tema, a questo punto, diventa quello di cercare di pronosticare se questo lascito della sentenza Patricolo possa essere raccolto dai

⁽⁴⁹⁾ Anche a tacer del fatto che si introdurrebbe surrettiziamente una rimessione in termini non legislativamente prevista e fuori dai casi dell'art. 153, comma 2, c.p.c.

⁽⁵⁰⁾ L'espressione è tratta da Cass. civ., sez. un., 24 settembre 2018, n. 22438.

giudici di Cassazione per diventare la chiusura del cerchio inaugurato dalle Sezioni Unite del 2017 sulla scia di quel percorso anti-formalista che, secondo certa dottrina, sarebbe iniziato da ormai una decina d'anni.

Per poter fare una previsione in tal senso occorre, tuttavia, preliminarmente valutare se effettivamente la Corte abbia intrapreso questo decantato percorso di ravvedimento per comprendere se davvero la Corte abbia abbandonato la via del formalismo – e più in generale della frenetica ricerca dell'abbattimento del proprio abnorme arretrato tramite l'elaborazione di strumenti atti a favorire il rigetto in rito – per intraprendere una strada più coerente con una lettura “sostanzialistica” del processo così come richiesto dalla Corte EDU.

Ebbene già solo guardando dal “buco della serratura” rappresentato dalle ondivaghe vicende ermeneutiche sorte intorno all'art. 369 c.p.c. di cui si è qui (ancorché solo sommariamente) dato conto appare come il nuovo viatico anti-formalistico sia molto meno certo di quanto non ci si possa (e forse ci si sia) affrettare a sostenere.

L'esistenza di un'autentica tendenza sostanzialistica è poi ulteriormente sconfessata laddove si decida di ampliare l'angolo di visuale e si considerino altri campi esegetici vangati dalla Corte negli ultimi anni, uno su tutti quello della c.d. “*infinita historia* della procura spillata” ⁽⁵¹⁾ o, ancora quello del famigerato principio di autosufficienza, a più riprese inasprito dalla Corte fino alla condanna operata dalla Corte EDU con la già citata sentenza Succi ⁽⁵²⁾.

Ma è probabilmente uscendo dal campo delle mere vicende pretorie di giurisprudenza creativa, per entrare in quello dei giudici della Cassazione

⁽⁵¹⁾ Per una ricostruzione più completa di tale vicenda si rinvia a F. Cipriani – G. Costantino – A. Proto Pisani – G. Verde, *L'infinita “historia” della procura speciale*, in *Foro it.*, 1995, I, 3437; nonché, più di recente e in continuità con tale contributo G. Verde – F. Auletta – G. Balena – G. Califano – G. Costantino – D. D'Alfino – G. Della Pietra – G. Trisorio Luizzi, *L'istoria della procura si conferma...infinita*, in *Foro it.*, 2023, I, 2855. Occorre tuttavia sottolineare come, di recente le Sezioni Unite siano ritornate sul tema, in chiave anti-formalistica, con le pronunce nn. 2075 e 2077 del 2024 per la cui analisi si rinvia a F. De Carolis, *Cassazione e procura speciale, il tramonto del formalismo*, in *www.judicium.it*.

⁽⁵²⁾ Come dimostrato da Cass. civ., sez. I, 23 aprile 2021, n. 10839 richiamata anche da C. Consolo, *Autosufficienza del ricorso per cassazione dopo Strasburgo e impugnazione incidentale tardiva nel diritto vivente della cassazione*, in *Giur. it.*, 2022, 1381 (la quale ha preceduto di sole poche settimane l'arresto del caso Succi) in cui la Corte ha ulteriormente stretto le maglie del c.d. onere di localizzazione, dichiarando l'inammissibilità del ricorso perché il ricorrente non aveva esplicitato la riga finale del passaggio richiamato.

come *fabri legis* ⁽⁵³⁾ che si può cogliere ancor meglio la pervicacia della Cassazione nel prediligere la strada della non trattazione nel merito della causa.

Il riferimento non può che andare alla recente “riforma Cartabia” del 2022 e all’introduzione del nuovo art. 380-bis plastica rappresentazione dell’effimera consistenza del “rinascimento anti-formalistico” intrapreso dalla Corte.

Senza potersi qui dilungare sul (comunque noto) funzionamento del “nuovo” istituto ⁽⁵⁴⁾ non si può non riconoscerne e sottolineare la natura mefistofelica di quello che la dottrina ha definito “*il nuovo non-rito in Cassazione*” ⁽⁵⁵⁾ il quale non può che suscitare molteplici dubbi all’interprete circa la sua compatibilità con i principi che reggono il giusto processo, non a caso sin dai primi commenti della riforma si è sostenuto che “*suscita naturalmente un senso di quasi epidermico disagio il pensiero che il presidente di una Sezione della Corte di cassazione, organo supremo del nostro apparato giudiziario cui è affidato il compito di ‘assicurare l’esatta osservanza e l’uniforme interpretazione della legge’ (come solennemente recita l’art. 65 Ord. giud.), formuli ‘una sintetica proposta’ al ricorrente al fine di dissuaderlo dalla prosecuzione del giudizio*” ⁽⁵⁶⁾.

Quello che il legislatore e la Corte cercano di vendere come “un’onorevole uscita” per il ricorrente, all’osservatore più smaliziato si appalesa come un vero e proprio ricatto: “*rinuncia al giudizio o paghi doppio*” e la minaccia è resa tanto più credibile dal fatto che il legislatore non ha

⁽⁵³⁾ Sulla Corte *faber legis* si veda B. Sassani, *La deriva della Cassazione e il silenzio dei chierici*, in www.judicium.it, 48.

⁽⁵⁴⁾ Si ricorda come il nuovo art. 380-bis c.p.c. prevede che quando il presidente (o un consigliere da lui delegato) ravvisi una potenziale inammissibilità, improcedibilità o manifesta infondatezza del ricorso, egli possa formulare “una sintetica proposta di definizione del giudizio” comunicandola ai difensori delle parti.

A questo punto la palla passa al difensore il quale potrà: o rimanere inerte; oppure, dopo essersi fatto rilasciare una nuova procura speciale (formalità anche questa di cui è difficile spiegarsi il fondamento e può nel concreto generare considerevoli problemi pratici), potrà chiedere che si proceda e che venga pronunciata una decisione.

Nel primo caso (inerzia) il ricorso si intenderà rinunciato e, di fatto, il processo si estinguerà senza che ci sia stata alcuna decisione; nel secondo caso (richiesta di decisione) qualora la Corte definisca (in camera di consiglio *ex* art. 380-bis.1 c.p.c.) il giudizio in maniera conforme alla proposta, il ricorrente verrà condannato alle spese aggravate *ex* art. 96, commi 3-4, c.p.c.

⁽⁵⁵⁾ R. Russo, *L’ultimo “non – rito” della cassazione civile ovvero l’«entente cordiale» con il legislatore*, in www.judicium.it; nonché Id. ed *ibidem*, *Il non rito accelerato in Cassazione come ingiusta sfida*.

⁽⁵⁶⁾ A. Graziosi, *Le nuove norme sul giudizio di cassazione e sulla revocazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2023, 677.

previsto alcuna possibilità di ricusazione o, tantomeno, dovere di astensione in capo al giudice che abbia formulato la proposta di definizione. Cosicché il ricorrente che decida di andare avanti e di chiedere la decisione sa che, in camera di consiglio, siederà (e potenzialmente sarà il presidente o un consigliere che, essendosi già studiato il fascicolo, sarà nominato relatore) anche quel giudice che si è già espresso (ancorché sommariamente e preliminarmente) rispetto a quello che dovrebbe essere l'esito di quel giudizio.

All'epiteliale senso di repulsione che genera la norma si sommano però anche questioni più profonde che acuiscono i dubbi di compatibilità con i caratteri del giusto processo in quanto, a ben vedere, la "sintetica proposta di definizione" tutto è tranne che una pronuncia, specie in considerazione del fatto che, come sottolineato in letteratura⁽⁵⁷⁾, il legislatore delegato (discostandosi sul punto da quanto previsto dalla legge delega⁽⁵⁸⁾) non ha previsto alcun onere di motivazione e quindi la proposta potrebbe essere assolutamente laconica ed autoreferenziale⁽⁵⁹⁾.

Coglie dunque nel segno chi⁽⁶⁰⁾, analizzando la normativa, ha sottolineato come *"la Suprema Corte ha così acquisito il diritto non solo 'di decidere come decidere', ma anche di 'non decidere', in frontale contrasto con i principi del giusto processo (art. 111 Cost.) [e art. 6.1 CEDU, aggiungiamo noi]"*⁽⁶¹⁾.

Stando così le cose ecco che, non solo, pare difficilmente sostenibile l'idea che la Corte sia sul viatico di una rivoluzione copernicana in senso armonico con gli insegnamenti provenienti da Strasburgo, il che non può che deporre nel senso di una prognosi negativa circa le possibilità di raccolta di quel lascito cui si accennava in apertura di paragrafo, ma,

⁽⁵⁷⁾ P. Farina, *Il giudizio di Cassazione dopo il d.lgs. n. 149 del 2022*, in *Giust. civ.*, 2023, II, 405.

⁽⁵⁸⁾ La quale condizionava la formulazione della proposta alla sintetica esposizione delle ragioni sui cui la stessa si fondava.

⁽⁵⁹⁾ E allora fa certamente fa bene la dottrina [cfr. P. Farina, *op. loc. cit.*, 405] ad affermare che *"è auspicabile che nella proposta sia comunque assolto un onere motivazionale, seppure minimo, con l'illustrazione delle ragioni che hanno indotto il giudice a ritenere il ricorso inammissibile, improcedibile o manifestamente infondato"* ma ciò, ad oggi non rimane che, appunto, un mero augurio.

⁽⁶⁰⁾ R. Russo, *op. loc. cit.*, 5.

⁽⁶¹⁾ In questo quadro si passerebbe dal comico al grottesco (o dal drammatico al tragico a seconda dei punti di vista) laddove si dovesse realizzare quanto preconizzato da chi [P. Farina, *op. loc. cit.*, 405] afferma che l'attuale disposizione probabilmente avrà scarsi effetti sul piano deflazionistico in ragione del fatto che difficilmente il ricorrente, dopo aver affrontato tre gradi di giudizio, si lascerà scoraggiare dalla minaccia di una (seppur per nulla esigua) sanzione pecuniaria.

addirittura, considerato quanto detto rispetto ai problemi del “nuovo” art. 380-*bis* c.p.c. all’orizzonte paiono già affiorare le stimate di future condanne per il nostro paese per violazione del principio di effettività della tutela giurisdizionale.

RICCARDO MASET

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., ord. 10 ottobre 2024, n. 26439

Pres. Perrino – Rel. Penta

Ministero dell'economia e delle finanze c. Fr.Gi.

Il contribuente può impugnare una iscrizione ipotecaria esclusivamente per far valere la mancata o irrituale notificazione dell'atto impositivo prodromico, senza contestare ulteriori vizi formali o di merito dell'atto stesso. La determinazione del valore della lite ai fini del calcolo del contributo unificato deve basarsi esclusivamente sul valore dei crediti tributari sottesi all'iscrizione ipotecaria, al netto di interessi, sanzioni e altri oneri accessori. Pretendere di includere nel calcolo anche il valore delle cartelle di pagamento sottese costituirebbe una duplicazione della richiesta contributiva.

(Omissis). Svolgimento del processo.

1. A.A. impugnava l'invito al pagamento del contributo unificato, sostenendo di aver voluto impugnare solo l'iscrizione ipotecaria, e non anche le prodromiche cartelle di pagamento.

2. La CTP di Ragusa rigettava il ricorso.

3. Sull'impugnazione della contribuente, la CTR Sicilia accoglieva il gravame, affermando che "... nella fattispecie in esame, la circostanza che l'oggetto del contenzioso fosse costituito da un atto di iscrizione ipotecaria, implica l'unitarietà della controversia, a prescindere dall'eventuale esercizio del rimedio recuperatorio avverso gli atti ad essa prodromici".

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il Ministero dell'Economia e delle Finanze sulla base di un unico motivo. A.A. ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione.

1. Con l'unico motivo il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 14, comma 3-bis, d.p.r. n. 115 del 2002 e 12, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che, con il ricorso n. RG 537/2016, la contribuente aveva impugnato, oltre all'avviso di avvenuta iscrizione ipotecaria, sei cartelle di pagamento, di cui avrebbe chiesto l'annullamento.

1.1. Il motivo è infondato.

Preliminarmente, destituita di fondamento è l'eccezione, formulata dalla contribuente, secondo cui il Mef non avrebbe impugnato il capo della sentenza che ha dichiarato che non si trattava di ricorso cumulativo, con la conseguenza che lo stesso sarebbe passato in giudicato. Invero, la censura formulata dal Ministero si concentra, in realtà, proprio sul profilo della configurabilità di un ricorso cumulativo si legge a pag. 5 del ricorso, difatti, che "... con il ricorso numero RGR 537/2016 la ricorrente impugnava sette distinti atti (un avviso di iscrizione ipotecaria e sei cartelle di pagamento)".

Del pari, destituita di fondamento è l'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza, atteso che il Ministero ha trascritto, alle pagine 1, 2 e 5 del ricorso per cassazione, i passaggi maggiormente significativi del ricorso n. RG 537/2016 proposto dalla A.A. dinanzi alla CTP di Ragusa.

Da ultimo, l'unico motivo formulato non può reputarsi generico, in quanto con lo stesso viene chiaramente indicato il punto della decisione di secondo grado che è stato impugnato, da identificarsi nella circostanza che, secondo l'assunto del Ministero, la contribuente avrebbe contestato, nel giudizio-base, non solo l'avviso di iscrizione ipotecaria, ma

anche le sei cartelle di pagamento, con inevitabili ricadute sulla quantificazione del contributo unificato da versare.

1.2. Ciò debitamente premesso, l'art. 12, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 recita “per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”.

L'art. 12 riportato è norma che introduce una disciplina speciale rispetto a quella prevista dai giudizi civili, con conseguente inapplicabilità della disposizione generale di rinvio al codice di procedura civile stabilita dall'art. 1 d.lgs. n. 546 del 1992, ciò in ragione della specificità del processo tributario.

Il contributo unificato, che ha natura tributaria, deve essere versato al momento del deposito dell'atto introduttivo del giudizio tributario dinanzi alla competente Commissione Tributaria (oggi Corte di giustizia tributaria).

L'importo del contributo unificato tributario deve essere stabilito in relazione al valore della controversia che si intende instaurare che, per il processo tributario, corrisponde al valore dell'atto impugnato.

Il valore della controversia, ai sensi dell'art. 12, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, è quindi l'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 16283 del 10/06/2021).

Nel caso di specie, alla stregua di quanto trascritto da entrambe le parti e, in particolare, del ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla CTP, la contribuente, con il ricorso proposto avverso l'iscrizione ipotecaria, ha chiesto l'annullamento dell'impugnato provvedimento, oltre che per vizi suoi propri, per intervenuta decadenza dalla pretesa impositiva a seguito della mancata notificazione delle sottese cartelle.

Le Sezioni Unite di questa Corte (da ultimo, Cass., Sez. U, Sentenza n. 10012 del 15/04/2021; conf. Cass., Sez. 3, Ordinanza interlocutoria n. 34346 del 15/11/2021) hanno chiarito che “In materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, 3° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto (ed è il caso di specie), o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria, spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa” (v. *ex pluribus*, da ultimo, Cass., 1144/2018, in consolidamento di Cass., Sez. U, 5791/2008).

Secondo la giurisprudenza di questa Corte è dunque senz'altro consentito al contribuente impugnare una iscrizione ipotecaria al fine esclusivo di far valere la mancata/irrituale notificazione dell'atto impositivo prodromico alla medesima, senza contestualmente aggredire l'atto

stesso sotto altri profili di invalidità formale ovvero per la sua infondatezza nel merito, non sussistendo dunque alcun onere processuale della parte ricorrente al riguardo.

La Direttiva n. 2 del 14 dicembre 2012 del Ministero delle Finanze, rispondendo ad un quesito avente ad oggetto le modalità di determinazione del valore di lite ai fini del calcolo del contributo unificato nell'ipotesi di impugnazione di un avviso di fermo o di ipoteca, ha stabilito che "L'avviso di fermo e l'iscrizione di ipoteca sono atti prodromici alla riscossione coattiva dei crediti tributari. Detti provvedimenti sono, altresì, impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie *ex* articolo 19, 1° comma, lettere *e-bis*) ed *e-ter*), del d.lgs. n. 546 del 1992. Al fine della quantificazione del valore del contributo unificato, nel caso di specie, occorre tener conto esclusivamente del valore dei crediti tributari, al netto di interessi, sanzioni e altri oneri accessori, per i quali viene effettuata la richiesta di fermo o di iscrizione ipotecaria".

Alla luce di quanto detto, la A.A., al fine di determinare il valore della lite, avrebbe dovuto procedere alla somma degli importi dei tributi sottonsi alle singole e sole cartelle di natura tributaria richiamate nell'iscrizione ipotecaria, al netto delle sanzioni ed interessi. Ed in effetti correttamente ha calcolato il valore dell'iscrizione ipotecaria in Euro 31.043,41, su cui poi ha determinato l'importo del contributo unificato dovuto.

In quest'ottica, pretendere di calcolare il c.u. anche sul valore delle sei cartelle di pagamento sottese comporterebbe una duplicazione della richiesta contributiva.

2. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita accoglimento.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. 30 maggio 2002, nr. 115 (Cass. Sez. 6 – Ordinanza nr. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M. – rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 500,00 per compensi ed Euro 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap. (*Omissis*).

La quantificazione del contributo unificato in ipotesi di omessa notifica di un atto presupposto fatta valere in sede di impugnazione dell'atto consequenziale

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Il contributo unificato in ipotesi di ricorso cumulativo oggettivo. – 3. L'oggetto della domanda giudiziale in ipotesi di contestazione del vizio di notifica di un atto presupposto. – 4. Conclusioni in punto di debenza e quantificazione del contributo unificato.

1. – Considerazioni introduttive

La vicenda cui si riferisce la sentenza annotata origina da un ricorso proposto avverso un provvedimento di iscrizione ipotecaria, emesso sulla

scorta di sei cartelle di pagamento, nell'ambito del quale il ricorrente aveva versato un unico contributo unificato, calcolato sulla somma dei tributi richiesti in pagamento con tali cartelle⁽¹⁾.

La Segreteria della Commissione tributaria⁽²⁾ ha contestato la scelta del contribuente di provvedere al versamento di un solo contributo unificato, ritenendo che il *giudizio-base* avesse ad oggetto l'impugnazione di più atti (ossia l'iscrizione ipotecaria e le cartelle di pagamento); dunque, la Segreteria ha preteso l'integrazione di un ulteriore contributo unificato, calcolato sul valore delle cartelle di pagamento sottese al provvedimento di iscrizione ipotecaria.

Il contribuente, impugnando l'invito al pagamento emesso *ex art.* 248, del d.p.r. n. 115 del 2002, ha dato origine ad un diverso procedimento giurisdizionale⁽³⁾, nell'ambito del quale: *i)* la parte ricorrente ha contestato la legittimità dell'ulteriore contributo unificato, sostenendo di aver chiesto *“l'annullamento dell'impugnato provvedimento, oltre che per vizi suoi propri, per intervenuta decadenza dalla pretesa impositiva a seguito della mancata notificazione delle sottese cartelle”*, e dunque *“di aver voluto impugnare solo l'iscrizione ipotecaria, e non anche le prodromiche cartelle di pagamento”*; *ii)* la parte resistente, invece, ha sostenuto l'opposta tesi secondo cui *“la contribuente avrebbe contestato, nel giudizio-base, non solo l'avviso di iscrizione ipotecaria, ma anche le sei cartelle di pagamento, con inevitabili ricadute sulla quantificazione del contributo unificato da versare”*, trattandosi di casistica di c.d. *“ricorso cumulativo oggettivo”*.

Il *giudizio sul contributo* si è inizialmente concluso in senso sfavorevole al contribuente, esito poi ribaltato dai Giudici di appello, i quali si sono pronunciati nei seguenti termini: *“la circostanza che l'oggetto del contenzioso fosse costituito da un atto di iscrizione ipotecaria, implica l'unitarietà della controversia, a prescindere dall'eventuale esercizio del rimedio recuperatorio avverso gli atti ad essa prodromici”*.

Avverso tale sentenza aveva proposto ricorso per cassazione la Segreteria soccombente, lamentando la violazione e falsa applicazione delle norme disciplinanti il contributo unificato tributario (nella specie, l'art. 14, comma 3-*bis*, d.p.r. n. 115 del 2002 e l'art. 12, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992), sul presupposto che nel *giudizio-base* il contribuente avesse promosso un *“ricorso cumulativo oggettivo”*⁽⁴⁾, e che perciò il contributo

(1) Lite che qui si individua con l'espressione *“giudizio-base”*.

(2) In breve, *“Segreteria”*.

(3) Lite che qui si individua con l'espressione *“giudizio sul contributo”*.

(4) Nella sentenza commentata si legge che *“con il ricorso (...) la ricorrente impugnava sette distinti atti (un avviso di iscrizione ipotecaria e sei cartelle di pagamento)”*.

unificato dovesse essere richiesto per ciascun atto impugnato (iscrizione ipotecaria e cartelle di pagamento).

Nella sentenza n. 26439 del 2024⁽⁵⁾, qui oggetto di commento, la Suprema Corte di Cassazione ha rigettato la tesi della Segreteria, ritenendo che il ricorso introduttivo del *giudizio-base* avesse ad oggetto solamente la richiesta di annullamento del provvedimento di iscrizione ipotecaria. In specie, i Giudici di legittimità hanno ribadito l'importanza che assume la corretta interpretazione della domanda giudiziale ai fini della determinazione del contributo unificato, posto che (solo) da tale domanda è possibile comprendere se si tratta di ricorso promosso avverso un unico atto oppure di "ricorso cumulativo oggettivo".

Come ricordato dalla Corte di Cassazione, infatti, l'omessa notificazione di un atto presupposto (es. avviso di accertamento o cartella di pagamento) si riflette sull'atto consequenziale notificato al contribuente (es. intimazione di pagamento), che può decidere di impugnarlo, (i) singolarmente, facendo valere il vizio procedurale di omessa notifica dell'atto presupposto, oppure (ii) cumulativamente agli atti presupposti, contestando *in toto* la pretesa tributaria. Solo in quest'ultimo caso si potrà parlare di "ricorso cumulativo oggettivo" e, dunque, potrà essere legittimamente quantificato e richiesto in pagamento un contributo unificato per ciascun atto impugnato, come d'altronde prescritto dagli artt. 14, comma 3-*bis*, d.p.r. n. 115 del 2002 e 12, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992.

Ebbene, la sentenza qui in esame è senz'altro meritevole di condivisione, in quanto – nel ripercorrere le modalità di contestazione del vizio di omessa notifica di un atto presupposto, evidenziando l'importanza che in tale contesto assume una corretta interpretazione della domanda giudiziale – chiarisce le modalità di quantificazione del contributo unificato in ipotesi di impugnazione di atti prodromici alla riscossione, contraddistinti da vizi di notifica degli atti ad essi presupposti.

2. – *Il contributo unificato in ipotesi di ricorso cumulativo oggettivo*

a. *La configurabilità del "ricorso cumulativo oggettivo" nel processo tributario*

La tematica affrontata nella sentenza annotata è stata oggetto di numerosi contenziosi tributari, generati dalle richieste di pagamento di contributi unificati "integrativi" avanzate dalle Segreterie delle Corti di Giustizia Tributaria alle parti ricorrenti, e dettate da una errata qualificazione

⁽⁵⁾ Cass. civ., sez. trib., 10 ottobre 2024, n. 26439.

del ricorso introduttivo alla stregua di un c.d. “ricorso cumulativo oggettivo”; equivoco spesso causato dalla tendenza delle parti ricorrenti di impugnare tutta la catena procedimentale di atti – ossia tanto l’atto consequenziale (es. iscrizione di ipoteca) quanto gli atti presupposti (es. cartella di pagamento) – per far valere un vizio di notifica di questi ultimi.

Ai fini che ci occupano, va ricordato che per “ricorso cumulativo oggettivo” si intende l’impugnazione, in via unitaria, di più atti impositivi, sanzionatori o della riscossione; tale “tipologia” di ricorso, pacificamente ammessa anche in materia tributaria⁽⁶⁾, trova fonte nel rinvio operato dall’art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del Codice di procedura civile⁽⁷⁾, tra cui l’art. 104 c.p.c., secondo il quale “*contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande anche non altrimenti connesse*”.

⁽⁶⁾ *Ex multis*: Cass. civ., sez. VI-T, 21 dicembre 2022, n. 37386; Cass. civ., sez. VI-T, 28 ottobre 2022, n. 31918; Cass. civ., sez. trib., 13 ottobre 2022, n. 29998; Cass. civ., sez. VI-T, 27 giugno 2022, n. 20557; Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2022, n. 17510; Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2022, n. 17512; Cass. civ., sez. trib., 20 maggio 2002, n. 7359; Cass. civ., sez. trib., 19 maggio 2022, nn. 16267; Cass. civ., sez. trib., ord. 17 maggio 2022, n. 15886; Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2021 n. 16283; Cass. civ., sez. trib., 2 dicembre 2016, n. 24702; Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2010, n. 10578; Cass. civ., sez. trib., 6 novembre 2009, n. 23562; Cass. civ., sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19666.

⁽⁷⁾ Come noto, l’art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che “*i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*”. La Corte di Cassazione ha affrontato il tema della compatibilità dell’art. 104 c.p.c., rispetto alle norme contenute nel d.lgs. n. 546 del 1992, stabilendo anzitutto che tanto nel previgente quanto nell’odierno decreto sul contenzioso tributario non si rinviene “*alcuna norma in ordine al cumulo dei ricorsi, prevedendo solo l’ipotesi della riunione dei processi relativi allo stesso tributo o concernenti questioni comuni ancorché afferenti a tributi diversi ovvero a controversie altrimenti connesse per i soggetti o per l’oggetto (art. 34 del D.P.R. n. 636 del 1972). Tale norma stava ad indicare che nulla ostava nell’ambito del processo tributario all’esame congiunto in un unico procedimento di più atti amministrativi tributari oggetto di impugnazione. L’affermazione di tale principio induce a ritenere non incompatibile con la disciplina del processo in esame la previsione dell’art. 104 c.p.c.: che consente la proposizione contro una stessa parte di più domande anche non connesse tra loro. L’effetto che l’applicazione di tale norma produce è infatti quello di consentire la trattazione unitaria di più domande in un unico processo. Tale effetto risulta del tutto analogo a quello cui si perviene nel caso di riunione di più procedimenti ad istanza di parte nel caso in cui questi siano connessi soltanto soggettivamente come espressamente previsto dall’art. 34 del D.P.R. n. 636 del 1972.*”

Né osta alla applicazione dell’art. 104 c.p.c. il fatto che il giudizio tributario rivesta carattere impugnatorio di atti amministrativi in quanto, a prescindere dalla controversa questione se la domanda proposta nel giudizio tributario sia di annullamento dell’atto impugnato o di accertamento dell’inesistenza della pretesa tributaria, nessuna norma impedisce l’impugnazione cumulativa che, del resto, è riconosciuta anche nell’ambito dei processi avanti il giudice amministrativo” (Cass. civ., sez. trib., 20 maggio 2002, n. 7359).

Ora, la facoltà concessa al contribuente di impugnare più atti con un unico ricorso non porta a “snaturare” il carattere impugnatorio del processo tributario, inteso come procedimento finalizzato a statuire la legittimità di ciascun atto impugnato (disponendone, se del caso, l’annullamento totale o parziale)⁽⁸⁾; e ciò per il semplice fatto che “ogni atto impositivo costituisce l’esito di separati procedimenti accertativi e la domanda di annullamento formulata con il ricorso impone al giudice di valutare la legittimità della pretesa tributaria in relazione ai singoli atti impositivi eventualmente impugnati cumulativamente”⁽⁹⁾. Difatti, le singole questioni (fattuali e/o giuridiche) trattate con unico ricorso “rimangono autonome ed hanno, alla conclusione del giudizio, una loro autonoma definizione, con riferimento specifico all’obbligazione tributaria portata da ciascun atto impugnato che può essere riferita anche a diverse annualità di imposta”⁽¹⁰⁾.

In termini semplicitistici si può, quindi, affermare che il “ricorso cumulativo oggettivo” rappresenta solo un “mezzo” di proposizione unitaria di più ricorsi autonomi indirizzati al medesimo giudice⁽¹¹⁾⁽¹²⁾, che sarà,

⁽⁸⁾ Il processo tributario ha le caratteristiche di un giudizio “sugli atti dell’amministrazione e sul corretto uso della funzione impositiva ed esattiva, più che un giudizio sui rapporti giuridici, in cui i fatti costitutivi dell’obbligazione vengono esaminati soltanto di riflesso, nella misura in cui sono dedotti dagli atti impugnati e investiti dai motivi di ricorso” (D. Stevanato, *Fondamenti di diritto tributario*, 2^a ed., Firenze, Le Monnier Università, 2022, 442). E ciò si riflette sulla natura stessa del processo tributario – pacificamente ricondotto (anche di recente) dalla Corte di Cassazione “non tra quelli di ‘impugnazione-annullamento’ bensì tra quelli di ‘impugnazione merito’” (ex multis, Cass. civ., sez. trib., 30 gennaio 2025, n. 2230) – posto che in tale giudizio “il thema decidendum è costituito non dal rapporto tributario nella sua interezza, ma dal rapporto tributario come accertato nell’atto impugnato e nei limiti delle contestazioni formulate con i motivi del ricorso introduttivo. Ed invero ‘il giudizio tributario pur connotandosi non come un giudizio di impugnazione – annullamento, bensì come un giudizio di impugnazione – merito, finalizzato non soltanto ad eliminare l’atto impugnato, ma anche alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario, deve restare entro i limiti posti da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell’atto impositivo impugnato e, dall’altro lato, dagli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo del contribuente” (Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2024, n. 31889. Nello stesso senso: Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2024, n. 14331; Cass. civ., sez. trib., 20 dicembre 2011, n. 21759).

⁽⁹⁾ F.S. Romano, *Modifiche alla normativa del contributo unificato di iscrizione a ruolo dovuto per le controversie dinanzi al giudice tributario*, Interrogazione – Camera dei Deputati, 20 novembre 2014, n. 5-04083.

⁽¹⁰⁾ Cass. civ., sez. trib., 17 maggio 2022, n. 15886.

⁽¹¹⁾ Nella fattispecie del “ricorso cumulativo oggettivo” emerge infatti “l’autonomia delle domande proposte dal contribuente che impugna diversi atti impositivi, e quindi alla non unicità del ‘bene della vita’ a cui lo stesso aspira, ossia l’annullamento del singolo provvedimento portante la pretesa fiscale” (Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2021 n. 16283).

⁽¹²⁾ D’altronde, “la possibilità di presentare un unico ricorso cumulativo oggettivo risponde solo ad una esigenza di economia processuale, senza poter però ragionevolmente com-

dunque, tenuto a pronunciarsi sui motivi di illegittimità promossi dal ricorrente in relazione a ciascun atto impugnato (come d'altronde avrebbe dovuto fare se il ricorrente avesse proposto tanti ricorsi autonomi, ciascuno riguardante l'impugnazione di un singolo atto).

E quanto appena detto si riflette anche sulle regole di determinazione del contributo unificato.

b. La determinazione del contributo unificato in ipotesi di "ricorso cumulativo oggettivo"

Infatti, il contributo unificato "tributario" è determinato "a scaglioni" ⁽¹³⁾ e viene quantificato in base al "valore della lite" (tributaria) dichiarato dal ricorrente in calce all'atto introduttivo ⁽¹⁴⁾; così dispone l'art. 14, comma 3-*bis* del d.p.r. n. 115 del 2002, nella parte in cui rimette la determinazione del valore della lite alle regole dettate per il contenzioso tributario, ora contenute nell'art. 12, 2° comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ⁽¹⁵⁾.

Quanto alla tematica della determinazione del contributo unificato in ipotesi di "ricorso cumulativo oggettivo", in un primo momento esistevano due tesi contrapposte, secondo le quali il contributo doveva essere determinato: *i*) "cumulativamente", ossia sulla base delle regole processual-civilistiche del c.d. "cumulo delle domande" (art. 10 c.p.c.), in forza del rinvio effettuato dall'art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992; *ii*) "atomicamente", ossia secondo il valore di ogni singolo atto impugnato, determinato ai sensi dell'art. 12, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 ⁽¹⁶⁾.

Il contrasto è stato efficacemente risolto dal Legislatore attraverso l'inserimento di un apposito "inciso" all'art. 14, comma 3-*bis*, del d.p.r.

portare, oltre ad un risparmio di tempo, un ulteriore risparmio anche in termini economici per il ricorrente" (Cass. civ., sez. VI – 5, 21 dicembre 2022, n. 37386).

⁽¹³⁾ Ex art. 13, comma 6-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002.

⁽¹⁴⁾ Ex art. 14, comma 3-*bis*, d.p.r. n. 115 del 2002, secondo cui: "Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito".

⁽¹⁵⁾ Secondo cui "per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

⁽¹⁶⁾ Quesito n. 18, MEF, Direttiva n. 2/DGT del 14 dicembre 2012, 13. Sulla tematica riguardante il contributo unificato (tributario) in ipotesi di "ricorso cumulativo oggettivo" v. Z. Gola – A. Beraldo, *Il contributo unificato "raddoppiato" in ipotesi di ricorso cumulativo oggettivo avverso il ruolo e la conseguente cartella*, retro, 2018, 2214; A. Beraldo, *Il contributo unificato nella giurisprudenza di merito e di legittimità* (2014-2019), retro, 2019, 2254.

n. 115 del 2002⁽¹⁷⁾, volto a chiarire che il valore della lite rilevante ai fini della quantificazione del contributo unificato si determina “*per ciascun atto impugnato anche in appello*”; così facendo, il Legislatore ha favorito la seconda tesi interpretativa, stabilendo la debenza di un contributo unificato per ciascun atto impugnato dal contribuente (anche) attraverso la proposizione di un “ricorso cumulativo oggettivo”.

Infatti, la previsione di un prelievo correlato al valore di ciascun atto è giustificata dalla “*maggiore complessità del processo*” e dall’“*autonoma statuizione espressa dal giudice tributario, che è tenuto ad esaminare le domande riferite a diversi obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati*”; e ciò anche qualora gli atti impugnati siano contraddistinti dalla medesima *ratio* impositiva e attengano al medesimo rapporto d'imposta, “*tenuto conto che ogni atto impositivo tributario rimane un procedimento formalmente distinto, che deve essere rimosso su istanza del privato*”⁽¹⁸⁾.

Ai fini della determinazione del contributo unificato risulta, quindi, fondamentale comprendere l'esatto “perimetro”⁽¹⁹⁾ della domanda giudiziale, attraverso un “esame” (congiunto) dell'oggetto e dei motivi della domanda (corrispondenti alle tradizionali categorie del *petitum* e della *causa petendi*), finalizzato a ricavare se l'intenzione del ricorrente è di ottenere una pronuncia di annullamento di uno o più atti (impositivi e/o della riscossione).

Ora, una tale indagine non sembra porre particolari problematiche nei casi in cui il contribuente provvede ad impugnare, con il medesimo ricorso, più atti aventi la stessa “natura”⁽²⁰⁾, purché ricevuti in un arco tem-

⁽¹⁷⁾ La modifica normativa è intervenuta ad opera dell'art. 1, 598° comma, della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

⁽¹⁸⁾ Cass. civ., sez. trib., 17 maggio 2022, n. 15886. Sulle regole di determinazione del contributo unificato in ipotesi di “ricorso cumulativo oggettivo” si veda, *ex multis*: Cass. civ., sez. VI-T, 21 dicembre 2022, n. 37386; Cass. civ., sez. VI-T, 28 ottobre 2022, n. 31918; Cass. civ., sez. trib., 13 ottobre 2022, n. 29998; Cass. civ., sez. VI-T, 27 giugno 2022, n. 20557; Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2022, n. 17510; Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2022, n. 17512; Cass. civ., sez. trib., 20 maggio 2002, n. 7359; Cass. civ., sez. trib., 19 maggio 2022, nn. 16267; Cass. civ., sez. trib., ord. 17 maggio 2022, n. 15886; Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2021, n. 16283.

⁽¹⁹⁾ E ciò per il semplice fatto che nella fattispecie del “ricorso cumulativo oggettivo” si assiste ad “*un ampliamento dell'oggetto della controversia, riferito a diversi atti impositivi che il contribuente chiede al giudice di annullare: atti impositivi che hanno una loro specifica autonomia e che, per non avere effetti, devono essere singolarmente rimossi dal sistema impositivo*” (Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2021, n. 16283).

⁽²⁰⁾ Si pensi, ad esempio, al caso in cui il ricorrente impugna due avvisi di accertamento tra loro connessi, in quanto riguardanti la medesima pretesa fiscale, ma relativi a differenti periodi d'imposta.

porale che ne consenta l'impugnazione congiunta⁽²¹⁾; non può invece dirsi lo stesso per le (differenti) casistiche in cui il ricorrente ha inteso dolersi in giudizio dell'omessa notifica di un atto presupposto (es. avviso di accertamento o cartella di pagamento), appresa attraverso la notifica di un atto ad esso consequenziale (es. intimazione di pagamento)⁽²²⁾.

3. – *L'oggetto della domanda giudiziale in ipotesi di contestazione del vizio di notifica di un atto presupposto*

La tematica del “perimetro” della domanda giudiziale in ipotesi di contestazione giudiziale del vizio di notifica di un atto presupposto impone, anzitutto, di ripercorrere la portata contenutistica dell'art. 19, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, nonché l'interpretazione data a tale disposto dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

Infatti, l'art. 19, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che “*gli atti diversi da quelli indicati [nel primo comma del medesimo articolo – n.d.A.] non sono impugnabili autonomamente*”, e che “*ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri*”; quest'ultima regola è, poi, integrata dall'ultimo periodo dell'art. 19, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, il quale dispone che “*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*”.

Ora, il disposto normativo sembra chiaramente ammettere la possibilità di eccepire il vizio di notifica di un atto presupposto provvedendo ad impugnare “cumulativamente” tanto l'atto consequenziale quanto l'atto presupposto “viziato”; tuttavia, l'utilizzo nella norma del verbo “consentire” ha portato le Sezioni Unite ad affermare (ormai da quasi un ventennio – (23)) che tale impugnazione “cumulativa” rappresenta una mera facoltà per il ricorrente.

Con la logica conseguenza che, conformemente al “principio della domanda”, il ricorrente è libero di scegliere, in alternativa⁽²⁴⁾, se proce-

(21) Ossia entro i termini di impugnazione previsti dall'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992.

(22) Sul tema, si veda: G. Bartoli – A.M. La Regina, *Atti preparatori della riscossione e calcolo del contributo unificato: attenzione al petitum del ricorso – Contributo unificato tributario e impugnazione degli atti della riscossione: “Questo matrimonio non s'ha da fare”*, in GT – Riv. giur. trib., 2023, 79; F. Gallio – P. Longo, *Doppio contributo unificato tributario se il contribuente non contesta solo i vizi propri dell'atto impugnato?*, in Fisco, 2024, 4125; A. Russo, *Contributo unificato light se si contesta solo l'omessa notifica delle cartelle di pagamento*, in Fisco, 2023, 991.

(23) Cass. civ., sez. un., 25 luglio 2007, n. 16412.

(24) Come chiarito dalla dottrina, infatti, l'art. 19, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992

dere ad impugnare: il solo atto successivo (correttamente notificato), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, che costituisce "*vizio procedurale per interruzione della sequenza procedimentale caratterizzante l'azione impositiva e predisposta dalla legge a garanzia dei diritti del contribuente (e per questo vincolante per l'amministrazione, ma disponibile da parte del garantito mediante l'esercizio dell'impugnazione cumulativa)*"; oppure, tanto l'atto consequenziale quanto l'atto presupposto (non validamente notificato), "*facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo e contestando alla radice il debito tributario reclamato nei suoi confronti*" ⁽²⁵⁾.

Si tratta, a ben vedere, di azioni tra loro differenti, che presuppongono la proposizione di domande giudiziali aventi una diversa ampiezza (il cui accoglimento porta, peraltro, a conseguenze non del tutto sovrapponibili – ⁽²⁶⁾; risulterà, quindi, essenziale per il giudice tributario procedere ad una corretta interpretazione della domanda giudiziale, attraverso un esame congiunto dell'oggetto e dei motivi di ricorso, finalizzato a comprendere se il ricorrente era intenzionato ad eccepire il solo vizio procedurale concernente l'omessa notifica dell'atto presupposto (i.e. impugnazione dell'atto consequenziale), oppure intendeva contestare *in toto* la pretesa tributaria (i.e. impugnazione cumulativa dell'atto consequenziale e dell'atto della riscossione).

Ed è solo in quest'ultima ipotesi che potrà ritenersi integrata la fattispecie del c.d. "ricorso cumulativo oggettivo", con tutte le conseguenze del caso anche in punto di quantificazione del contributo unificato.

"attribuisce al contribuente la scelta tra l'impugnare l'atto presupposto non notificato insieme a quello consequenziale (per ottenere l'annullamento di entrambi) e l'impugnare solo l'atto consequenziale (al fine del suo solo annullamento)" (F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli ed., 2023, 65).

⁽²⁵⁾ Cass. civ., sez. un., 25 luglio 2007, n. 16412. Nello stesso senso: Cass. civ., sez. un., 4 marzo 2008, n. 5791; Cass. civ., sez. trib., 19 dicembre 2022, n. 37165; Cass. civ., sez. un., 15 aprile 2021, n. 10012; Cass. civ., sez. trib., 18 gennaio 2018, n. 1144.

⁽²⁶⁾ Basti pensare che, in ipotesi di impugnazione del (solo) atto consequenziale, "*all'annullamento dell'atto successivo potrebbe far seguito il riesercizio della funzione impositiva, ove l'amministrazione fosse ancora nei termini*" (D. Stevanato, *Fondamenti di diritto tributario, Seconda Edizione*, Firenze, Le Monnier Università, 2022, 440. Nello stesso senso: M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, Giappichelli ed., 2009, 52).

4. – Conclusioni in punto di debenza e quantificazione del contributo unificato

Ora, come visto sopra, la previsione di un autonomo contributo unificato per ciascun atto impugnato è dettata dal fatto che con il “ricorso cumulativo oggettivo” si assiste ad “*un ampliamento dell’oggetto della controversia, riferito a diversi atti impositivi che il contribuente chiede al giudice di annullare*” (27). Dunque, se l’oggetto della controversia non viene ampliato, in quanto l’impugnazione riguarda solamente l’illegittimità dell’atto consequenziale per il “vizio procedurale” concernente l’omessa notifica dell’atto presupposto (28), sembra agevole concludere che alcun contributo unificato potrà essere richiesto al ricorrente con riferimento al valore dell’atto presupposto.

Ed è proprio a tale conclusione che giunge la Corte di Cassazione nella sentenza qui annotata (29).

Secondo i giudici di legittimità, la domanda giudiziale proposta dal contribuente nel *giudizio-base* aveva ad oggetto il “vizio procedurale” di omessa notifica degli atti presupposti (nella specie, sei cartelle di pagamento), motivo per cui l’impugnazione non poteva che riguardare il (solo) provvedimento di iscrizione ipotecaria.

Partendo da tale assunto, poi, i giudici di legittimità hanno (del tutto correttamente) concluso per la debenza di un unico contributo unificato, quantificato sulla base del valore del provvedimento impugnato, ossia pari “*alla somma degli importi dei tributi sottesi alle singole e sole cartelle di natura tributaria richiamate nell’iscrizione ipotecaria, al netto di sanzioni e interessi*” (30); e ciò conformemente alle regole di quantificazione del contributo unificato derivanti dalla lettura “congiunta” degli artt. 14, comma 3-bis, d.p.r. n. 115 del 2002 e 12, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992.

Anche sotto quest’ultimo profilo la sentenza annotata è senz’altro meritevole di condivisione, in quanto contribuisce a chiarire alcuni dei (molteplici) profili di incertezza applicativa che interessano il contributo unificato.

ANDREA BERALDO

(27) Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2021, n. 16283.

(28) Aspetto che potrà essere chiarito solo all’esito di una corretta interpretazione della domanda giudiziale.

(29) Negli stessi termini, ma con riferimento ad una fattispecie di segno opposto: Cass. civ., sez. trib., 25 settembre 2024, n. 25607.

(30) Cass. civ., sez. trib., 10 ottobre 2024, n. 26439.

CORTE DI CASSAZIONE, sez. III pen., 1° ottobre 2024, n. 36477

Pres. Sarno – Rel. Vergine

Il provvedimento di sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta, ex art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, della somma di denaro costituente profitto del reato deve contenere la concisa motivazione anche del “periculum in mora”, da rapportare alle ragioni che rendono necessaria, in termini d'imprescindibilità, l'anticipazione dell'effetto ablatorio rispetto alla definizione del giudizio, dovendosi escludere ogni automatismo decisorio che colleghi il pericolo di dispersione, utilizzazione o alienazione del bene al generico riferimento alla natura fungibile del denaro, considerata anche la componente sanzionatoria della misura definitiva.

(Omissis). Svolgimento del processo.

1. Con sentenza del 6 luglio 2022 il giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Milano, all'esito di giudizio abbreviato come da richiesta degli odierni ricorrenti e della coimputata C.C., ha giudicato A.A. colpevole dei reati a lui ascritti ai capi 1, di cui agli artt. 81 cpv., 110 c.p. e 5 D.Lgs. 74-2000, imputato a C.C. quale legale rappresentante della società cooperativa “IL CEPPO”, A.A., B.B. (e D.D. per cui si è proceduto separatamente) in qualità di soci occulti e amministratori di fatto della suddetta società, 2, di cui agli artt. 81 cpv., 110 c.p. e art. 8 D.Lgs. 74-2000, imputato a C.C. quale legale rappresentante della società cooperativa “IL CEPPO”, A.A., B.B. (e D.D. per cui si è proceduto separatamente) in qualità di soci occulti e amministratori di fatto della suddetta società e 3, di cui all'art. 2 D.Lgs. 74-2000, imputato a A.A. in qualità di rappresentante legale *pro-tempore* della società cooperativa NEW PROJECT, e, ritenuto più grave il reato di cui al capo 2, riconosciute le attenuanti generiche, con la continuazione e la riduzione per il rito, lo ha condannato alla pena di anni 1 e mesi 4 di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali; ha giudicato B.B. colpevole dei reati a lui ascritti ai capi 1, di cui agli artt. 81 cpv., 110 c.p. e 5 D.Lgs. 74-2000, imputato a C.C. quale legale rappresentante della società cooperativa “IL CEPPO” A.A., B.B. (e D.D. per cui si è proceduto separatamente) in qualità di soci occulti e amministratori di fatto della suddetta società, 2, di cui agli artt. 81 cpv., 110 c.p. e art. 8 D.Lgs. 74-2000, imputato a C.C. quale legale rappresentante della società cooperativa “IL CEPPO”, A.A., B.B. (e D.D. per cui si è proceduto separata mente) in qualità di soci occulti e amministratori di fatto della suddetta società, e 5, di cui all'art. 2 D.Lgs. 74-2000, imputato a B.B. in qualità di rappresentante legale *pro-tempore* della società MEC Service Snc di B.B. e E.E., e ritenuto più grave il reato di cui al capo 2, riconosciute le attenuanti generiche, con la continuazione e la riduzione per il rito, lo ha condannato alla pena di anni 1 e mesi 4 di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali; ha disposto per entrambi la sospensione condizionale della pena e la confisca del profitto del reato di cui al capo 1, pari ad Euro 354.564,34 per il periodo di imposta 2015, ovvero di altri beni mobili e immobili, anche per equivalente, rinvenuti nella loro disponibilità. Li ha assolti, entrambi, dal reato di cui al capo 4, perché il fatto non sussiste. Ha assolto la coimputata C.C. dai reati a lei ascritti ai capi le 2 perché il fatto non costituisce reato, e al capo 4 perché il fatto non sussiste.

2. Con sentenza del 23 ottobre 2023 la Corte di appello di Milano ha integralmente confermato la sentenza del giudice dell'udienza preliminare.

3. Con atto del 5 dicembre 2023 A.A., il tramite del suo difensore, ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte meneghina, affidandolo ad un unico motivo col quale lamenta violazione di legge ai sensi dell'art. 606 comma 1 lett. C) cod. proc. pen. per inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità o decadenza con riferimento all'art. 220 disp. att. e agli artt. 62, 63, 191 e 438, comma 6-*bis* cod. proc. pen.

Censura la difesa l'utilizzabilità delle dichiarazioni dei ricorrenti trasfuse nel processo verbale di contestazione, in quanto rese, ai verbalizzanti, dopo l'emersione di indizi a loro carico, ma in difetto delle norme poste a presidio della piena esplicazione dei diritti della difesa, a partire dagli artt. 62 e 63 c.p.p.

Dichiarazioni fondanti l'assunto dell'essere il A.A. amministratore di fatto della soc. cooperativa IL CEPPO, sulla base dei ritenuti riscontri esterni, ordini di vendita intestati dalla F.F. casa Srl al A.A., e conclusioni di rapporti commerciali della G.G. Spa con il ricorrente, senza adeguata confutazione delle dichiarazioni rese in proposito dal ricorrente. Ruolo, comunque, neppure provato con riferimento all'esercizio, continuativo e non occasionale, di poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione e alla sua necessaria pregnanza.

4. Con atto del 5 dicembre 2023 ha proposto ricorso per Cassazione anche B.B., affidandolo a cinque motivi.

4.1. Col primo motivo lamenta, *ex art.* 606 lett. c cod. proc. pen., inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullità, di inutilizzabilità, di inammissibilità o di decadenza con riferimento all'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. e agli artt. 62, 63, 191 e 438 comma 6-*bis* cod. proc. pen.

4.4.1. Già il giudice dell'udienza preliminare ha preso atto della dichiarazione resa il 20.6.2018 da B.B. ai verbalizzanti, su loro esplicita domanda, circa il fatto che la fattura n. 66 del 30.10.2015, dell'importo di Euro 43.360,00 emessa dalla società cooperativa IL CEPPO nei confronti della MEC Service Sas era una fattura relativa ad operazioni inesistenti. Si tratta di confessione del reato di cui agli artt. 2 e-o 8 D.Lgs. 74-2000, che prescinde dalla necessità di avere riscontri di coerenza esterna, integrante chiari e gravi indizi di reità. Sarebbe stato necessario, assume la difesa, interrompere con immediatezza l'esame e comunque le dichiarazioni rese non avrebbero dovuto essere utilizzate contro di lui (così in conformità al dictum di Sezioni Unite N. 45477-2001, che si attaglia alla situazione del processo *de quo*; nello stesso senso Sez. 3 n. 44170 del 2023 secondo la quale per quanto concerne l'utilizzabilità nel processo penale delle prove acquisite nel procedimento tributario la norma di riferimento è l'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. A tenore del quale quando, nel corso di attività ispettive o di vigilanza, emergono indizi di reato gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quanto possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice di rito, osservando le garanzie difensive dell'interessato e le altre disposizioni del codice di procedura penale, pena l'inutilizzabilità del materiale raccolto (art. 191 cod. proc. pen.). Gli atti formati nell'ambito delle attività ispettive o di vigilanza costituiscono documenti ai sensi dell'art. 234 cod. proc. pen. fino a quando non sono emersi indizi di reato, mentre gli accertamenti compiuti a partire da quel momento dovranno essere considerati atti del procedimento, anche se non ancora iscritto dall'autorità giudiziaria penale.

Ne deriva che le dichiarazioni autoaccusatorie di B.B. sono del tutto inutilizzabili al pari di quelle della coimputata C.C., in quanto raccolte senza le cautele necessarie e senza riscontro di attendibilità. Unico atto di indagine effettivamente compiuto a suo carico, ed utilizzato a fonderne la responsabilità, è quello, successivo a tali dichiarazioni, del 6 dicembre 2018, i cui esiti sono esplicitati nel processo verbale di contestazione in pari data, che

presupponeva altro accertamento a carico di altra società, la NEW PROJECT. Ma contenuto del processo verbale di contestazione della Guardia di Finanza e giustificazioni del contribuente – prosegue la difesa – possono essere utilizzati nel processo penale solo se gli atti sono redatti, come anticipato, prima dell'emersione di indizi di reità a carico dei dichiaranti (cfr. Sez. 3, n. 44170-2023); nel processo penale non valgono, a pena di sovvertire il principio della presunzione di innocenza, le presunzioni semplici utilizzate dal fisco, e, comunque, l'utilizzabilità delle prove acquisite nel procedimento tributario è regolata dal disposto dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. che, nel caso di emersione di indizi di reato, richiede il rispetto dell'osservanza delle disposizioni del codice di rito per l'acquisizione di dichiarazioni, pena l'inutilizzabilità del materiale raccolto (artt. 62, 63, 191 cod. proc. pen.) il che vale, trattandosi di inutilizzabilità patologica, anche nel rito abbreviato.

4.2. Col secondo motivo lamenta, *ex art.* 606 lett. b cod. proc. pen., erronea applicazione delle norme incriminatrici speciali in relazione alla ritenuta qualità di amministratore di fatto, che non sarebbe stata dimostrata dai giudici del merito, non avendo l'imputato esercitato alcuna significativa e continua attività per conto della società IL CEPPO.

La Corte di appello ha ritenuto il pieno coinvolgimento degli imputati A.A. e B.B. quali soci di fatto del IL CEPPO. Ha fondato la sua affermazione sulle dichiarazioni di C.C., soggetto interno alla cooperativa, e su quelle degli stessi odierni ricorrenti, confermate dalla documentazione prodotta dai fornitori della cooperativa, nella specie quella relativa alla prestazione richiesta al Notaio H.H. dallo studio di B.B. e pagata con assegno firmato dallo stesso, e alla prestazione richiesta al Notaio I.I., da B.B., per la procedura di revoca dello stato di liquidazione della società.

Richiamata l'inutilizzabilità delle dichiarazioni sopra discusse il ricorso rileva l'insufficienza degli elementi raccolti ad affermare il ruolo gestorio, in fatto, dell'imputato.

4.3. Col terzo motivo lamenta inosservanza ed errata applicazione della legge penale con riferimento all'art. 9 D.Lgs. n. 74-2000. L'art. 9 prevede la non punibilità dell'autore del reato di emissione di fatture inesistenti, in qualità di concorrente, nel delitto di utilizzo delle medesime in dichiarazione; specularmente la stessa norma esclude l'applicazione del concorso nel delitto di emissione da parte dell'autore della dichiarazione fraudolenta. La sentenza ha violato la norma visto che l'imputato avrebbe emesso le fatture con la società il CEPPO in concorso con il coimputato A.A. e le avrebbe utilizzate con la società dal medesimo amministrata, MEC Service Snc di B.B. e E.E. Ciò avrebbe dovuto comportare l'assoluzione dal reato sub capo 2), che si invoca.

4.4. Col quarto motivo lamenta inosservanza ed erronea applicazione della legge penale con riferimento all'art. 12-*bis*, comma 1, D.Lgs. n. 74-2000. La norma in discussione prevede, in caso di condanna, la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, anche per equivalente. Successivamente alla proposizione dell'appello B.B. ha definito tutte le proprie pendenze con l'Erario, proponendo domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti. Le fatture per operazioni inesistenti oggetto di imputazione penale sono state oggetto di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'accertamento è stato impugnato e successivamente oggetto di definizione agevolata con un piano di ammortamento che, rispetto al totale a debito di Euro 468.058,00, prevede il pagamento di una prima rata entro il 30-09-2023, già pagata all'atto del ricorso, una seconda al 30-10-2023, una terza al 30-11-2023 e infine altre 17 rate con scadenza trimestrale, con garanzia ipotecaria accesa su 37 immobili di B.B., del valore di gran lunga superiore a quanto dovuto. Il principio di proporzione, dettato esplicitamente nell'ambito delle cautele personali, ha nel sistema processuale penale una portata più ampia, come affermato anche dalla giurisprudenza sovranazionale, e riconosciuto da quella di questa Corte. Errata è allo-

ra la commisurazione del profitto in euro 354.564,34, la sua determinazione in modo unitario a carico di tutti i coimputati, la sua mancata rideterminazione alla luce della sanzione tributaria. La Corte di appello avrebbe dovuto revocare la disposta confisca o quanto meno ridurne l'entità in base a quanto emerso nel giudizio abbreviato e in proporzione ai diversi imputati.

4.4. Col quinto motivo si censura l'inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullità inutilizzabilità inammissibilità o decadenza con riferimento all'art. 599-*bis* cod. proc. pen. La parte ne ha invocato l'applicazione dichiarando di rinunciare a tutti i motivi di appello ad eccezione di quello relativo alla confisca. La Corte di appello ha errato nel non comunicare preventivamente tale decisione alle parti, onde consentire loro una rimodulazione dell'accordo.

4.5. Il ricorso invoca l'annullamento della sentenza di appello con ogni conseguente statuizione di legge.

5. Con requisitoria scritta il Proc. Gen. Sost. P. Molino ha concluso per l'inammissibilità dei ricorsi.

Motivi della decisione.

1. Il motivo formulato nell'interesse di A.A. è infondato.

Non è in discussione il principio astratto affermato nel ricorso. Concorde questo collegio con la giurisprudenza consolidata sul punto secondo cui "In materia di attività ispettive di vigilanza di natura amministrativa, il momento a partire dal quale, nel corso di tale attività, sorge l'obbligo di rispettare le garanzie del codice di procedura penale è quello nel quale è possibile attribuire rilevanza penale al fatto, emergendone tutti gli elementi costitutivi, anche se ancora non possa essere ascritto a persona determinata." Sez. 3, n. 31223 del 04-06-2019-Rv. 276679 01. Secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite, devono ritenersi inutilizzabili le dichiarazioni rese da persona nei cui confronti siano emersi, nel corso dell'attività ispettiva, anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato e le cui dichiarazioni, ciononostante, siano state assunte in violazione delle norme poste a garanzia del diritto di difesa, atteso che il significato dell'espressione "quando (...) emergano indizi di reato" – contenuta nell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. e tesa a fissare il momento a partire dal quale, nell'ipotesi di svolgimento di ispezioni o di attività di vigilanza, sorge l'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale -deve intendersi nel senso che presupposto dell'operatività della norma sia non l'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'art. 192 c.p.p., bensì la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Sez. U, n. 45477 del 28-11-2001, Raineri, Rv. 220291). Tuttavia occorre dare continuità al principio fissato da questa Corte per il quale, quando con il ricorso per cassazione si lamenti, come nella specie, l'inutilizzabilità di un elemento a carico, il motivo di ricorso deve illustrare, a pena di inammissibilità per aspecificità, l'incidenza dell'eventuale eliminazione del già menzionato elemento ai fini della cosiddetta "prova di resistenza" (Sez. 61-, n. 18764 del 05-02-2014, Barilari, Rv. 259452) perché gli elementi di prova acquisiti illegittimamente devono incidere, scardinandola, sulla motivazione censurata e diventano irrilevanti ed influenti quando non abbiano, come nella specie, alcun peso reale sulla decisione del giudice di merito. Così, da ultimo Sez. 4 -, Sentenza n. 50817 del 14-12-2023 Ud. (dep. 20-12-2023) Rv. 285533 -01 "Nel giudizio di legittimità, laddove risulti l'inutilizzabilità di prove illegalmente assunte, è consentito ricorrere alla c.d.

‘prova di resistenza’, valutando se, espunte le prove inutilizzabili, la decisione sarebbe rimasta invariata in base a prove ulteriori, di per sé sufficienti a giustificare la medesima soluzione adottata.” In linea N. 30271 del 2017 Rv. 270303 -01 Nella specie è lo stesso ricorrente ad indicare il complessivo compendio probatorio come integrato anche con le dichiarazioni della coimputata C.C. – utilizza bilingue nei confronti del A.A. tenuto conto che la garanzia di cui all’art. 63, comma 1, cod. proc. pen. è posta a tutela del solo dichiarante e del rito speciale prescelto, e con copiosi riscontri documentali e testimoniali. Il motivo deve dunque essere dichiarato inammissibile, in difetto di qualsiasi esplicitazione al riguardo, nel mentre la sentenza impugnata ne offre (a pagina 17), una ampia discussione con cui il ricorrente non si confronta.

2. Del pari inammissibile, per le medesime considerazioni, il primo motivo di ricorso formulato nell’interesse di B.B.

3. Il secondo motivo del ricorso di B.B. è anch’esso inammissibile. Esso impinge nel merito delle valutazioni svolte dalla Corte di appello e dal giudice dell’udienza preliminare in merito alla interpretazione e valutazione degli elementi probatori sottesi alla affermazione del ruolo di amministratore di fatto di B.B. Si premette che nel giudizio di legittimità (v. da ultimo Sez. 3, n. 8466 del 17-01-2023, Negrini, n.m.) sono precluse la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione impugnata e l’autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, indicati dal ricorrente come maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa rispetto a quelli adottati dal giudice del merito (Sez. 6, n. 47204 del 07-10-2015, Musso, Rv. 265482; Sez. 1, n. 42369 del 16-11-2006, De Vita, Rv. 235507). Ciò determina l’inammissibilità di tutti quei profili (come si vedrà dettagliatamente in appresso) che concernono la valutazione degli elementi di prova, quali il linguaggio contenuto nelle intercettazioni telefoniche o la valutazione delle immagini riprese, in cui si contesta la “lettura” degli elementi di prova da parte dei giudici del merito, che sono pertanto inammissibili, posto che si chiederebbe alla Corte di reinterpretare gli elementi di prova valutati dal giudice di merito ai fini della decisione, operazione preclusa salvo che si deduca un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale; ed infatti, il vizio della motivazione, come vizio denunciabile, è coltivabile solo ove esso sia “evidente”, cioè di spessore tale da risultare percepibile *ictu oculi* (Sez. U., n. 14722 del 30-01-2020, Polito, Rv. 279005 -01, cit.), circostanza non ricorrente nel caso di specie.

La sentenza della Corte di appello (a partire dalla pag. 19 e segg.) indaga puntualmente le risultanze probatorie da cui ha tratto la conclusione del pieno coinvolgimento di (A.A. e) B.B. nella gestione della cooperativa quanto agli aspetti contabili, amministrativi e imprenditoriali. Ha indicato le dichiarazioni della coimputata C.C., per quanto sopra già argomentato pienamente utilizzabili, ha citato le dichiarazioni di A.A., riprodotte nel pvc in atti, ha citato la confessione di B.B., circa la riferibilità della fattura n. 66-2015 a operazioni inesistenti. Ha, soprattutto, valorizzato le risultanze della documentazione acquisita in quanto prodotta dai fornitori della cooperativa, e le prestazioni commissionate da B.B. ai Notai H.H. e I.I.

Premesso che si è già affermato (Sez. 5, n. 2514 del 04-12-2023-Rv. 285881 01) che “In tema di bancarotta, la qualifica di amministratore di fatto di una società non richiede l’esercizio di tutti i poteri tipici dell’organo di gestione, essendo necessaria e sufficiente una significativa e continua attività gestoria o cogestoria, svolta in modo episodico o occasionale, anche solo in specifici settori, pur se non interessati dalle condotte illecite, tale da fornire indici sintomatici dell’organico inserimento del soggetto, quale ‘*intraneus*’, nell’assetto societario”, e che (Sez. 2, n. 36556 del 24-05-2022 -Rv. 283850 -01) “In tema di reati

societari, ai fini dell'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto, può essere valorizzato l'esercizio, in modo continuativo e significativo, e non meramente episodico od occasionale, di tutti i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione o anche soltanto di alcuni di essi, ipotesi, quest'ultima, in cui spetta al giudice di merito valutare la pregnanza, ai fini dell'attribuzione della qualifica o della funzione, dei singoli poteri in concreto esercitati", si rileva, con particolare riferimento alla fattispecie in esame, che questa sezione, con sentenza n. 20052 del 14-04-2022 -Rv. 283202 -01, ha ritenuto che "In tema di reati tributari, la prova della posizione di amministratore di fatto di una società 'schermo', priva di reale autonomia e costituita per essere utilizzata come 'cartiera' in un meccanismo fiscalmente fraudolento volto a evadere le imposte, si traduce in quella del ruolo di ideatore e organizzatore del suddetto sistema fraudolento, atteso che non è ipotizzabile l'accertamento di elementi sintomatici dell'inserimento organico in un ente solo formalmente operante".

Il ricorrente argomenta che il giudice territoriale non avrebbe adeguatamente motivato per delineare la figura dell'amministratore di fatto secondo i criteri stabiliti dall'art. 2639, cod. civ. e non avrebbe individuato la presenza di elementi sintomatici dell'inserimento organico del soggetto con funzioni direttive in qualsiasi fase della sequenza organizzativa, produttiva o commerciale dell'attività della società, come reiteratamente espressi dalla giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, n. 45134 del 27-06-2019, Bonelli, Rv. 277540 -01; Sez. 3, n. 22108 del 19-12-2014, Berni, Rv. 264009-01, in relazione ai reati tributari, e Sez. 5, n. 35346 del 20-06-2013, Tarantino, Rv. 246534-01).

La questione appare manifestamente infondata sul rilievo che i criteri sopra enunciati sono stati elaborati dalla giurisprudenza di legittimità per l'individuazione della figura dell'amministratore di fatto nell'ambito di società e imprese che operano nel contesto economico; criteri che non appaiono trasferibili ed applicabili in un contesto nel quale la società è la mera veste attraverso cui si pongono in essere condotte di reato. La società in tali casi assume il ruolo di "schermo" per l'autore materiale del reato, fenomeno tipico delle società c.d. cartiera. Si tratta, come è noto, di società priva di una reale autonomia e costituita per essere utilizzata come "cartiera" in un meccanismo fiscalmente fraudolento volto ad evadere le imposte. In tali casi, la dimostrazione della figura dell'amministratore di fatto si traduce in quella del ruolo di ideatore ed organizzatore del suddetto sistema fraudolento, atteso che non è ipotizzabile l'accertamento di elementi sintomatici di un inserimento organico all'interno di un ente solo formalmente operante (Sez. 5, n. 31823 del 06-10-2020, Lucamari, Rv. 279829 -02; Sez. 5, n. 32398 del 16-03-2018, Caruso, Rv. 273821).

6. Nel caso in esame, a proposito della attestazione della qualifica in capo a B.B., il Tribunale prima e la Corte di appello poi hanno ritenuto che il fatto che la cooperativa non avesse sede operativa, ma solo sede legale presso il suo studio depone nel senso che questi, oltre ad essere depositario delle scritture contabili, avesse anche un ruolo attivo all'interno della medesima. Inoltre, dai riscontri di coerenza esterna effettuati nel corso della verifica della NEW PROJECT è risultato che egli abbia provveduto al pagamento della prestazione professionale resa dal notaio H.H., effettuata nei confronti de IL CEPPPO, senza pattuire alcuna forma di restituzione desumibile dalle scritture contabili istituite. Anche il Notaio I.I., incaricato della revoca dello stato di liquidazione della soc. Coop. IL CEPPPO ha dichiarato di essersi recato presso lo studio B.B., in via (Omissis) a seguito di richiesta dell'appuntamento da parte di B.B. o J.J., entrambi dello studio B.B. Ha inoltre vagliato la circostanza che B.B. ha definito la propria posizione fiscale in merito alle false fatturazioni emesse dal IL CEPPPO nei confronti di alcune delle società terze inconsapevolmente coinvolte, oltre ad aver presentato dichiarazione integrativa per l'anno 2015. Eliminando ogni effetto pregiudizievole per l'erario quanto all'utilizzazione da parte della MEC Service Snc

della falsa fattura emessa da Il Ceppo: ha quindi valutato che l'aver posto in essere siffatte condotte riparatorie costituisce ulteriore risconto del ruolo attivo svolto nell'ambito della vicenda in esame.

Si tratta di elementi che, risultanti dal compendio probatorio disponibile, validamente argomentati con motivazione che non offre il fianco a censure di manifesta irragionevolezza o illogicità, rendono la censura inammissibile, limitandosi la stessa a proporre una diversa lettura presidio del giudice del merito.

4. Il quarto motivo di ricorso verte in merito alla disposta confisca. La proposta lettura della disposizione normativa, art. 12-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 74-2000, "2. Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti" è stata con giurisprudenza consolidata intesa nel senso che "In tema di reati tributari, la disposizione di cui all'art. 12-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prezzo del reato 'non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro', deve essere intesa nel senso che la confisca – così come il sequestro preventivo ad essa preordinato – può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito. (In motivazione, la Corte ha precisato che il sequestro e la conseguente confisca devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, potendo le rate già versate essere considerate solo ai fini della riquantificazione della misura)." Sez. 3, n. 28488 del 10-09-2020 Rv. 280014 01 e, precedentemente, N. 42087 del 2016 Rv. 268081 -01, N. 5728 del 2016 Rv. 266038 -01, N. 42470 del 2016 Rv. 268384 -01, N. 18034 del 2019 Rv. 275951 -01, N. 6246 del 2019 Rv. 274856 -01.

A tale insegnamento il collegio intende uniformarsi, sicché il motivo come proposto risulta infondato.

5. Il quinto motivo è infondato. Si duole la difesa della violazione della norma di cui all'art. 12-*bis*, comma 1, D.Lgs. N. 74-2000 e di cui all'art. 599-*bis* cod. proc. pen. Richiama la difesa il principio sancito da Sez. 6, n. 23614 del 18-05-2022-Rv. 283284, secondo cui "Il provvedimento di rigetto del concordato di pena *ex* art. 599-*bis* cod. proc. pen. è ricorribile per cassazione unitamente alla sentenza resa all'esito del giudizio. (In motivazione la Corte ha precisato che l'illegittimo diniego si risolve in un '*vulnus*' al diritto di difesa dell'imputato, ledendone l'interesse ad accedere ad un trattamento sanzionatorio di favore)." Il motivo si palesa inammissibile nella misura in cui non consente di rilevare se il rigetto dell'istanza *ex* art. 599-*bis* cod. proc. pen. sia intervenuto, o meno, dopo la formazione del consenso tra le parti o sul mancato consenso del procuratore Generale. Proprio la sentenza invocata dalla parte distingue le due ipotesi, affermando che "Si tratta, invero, di fattispecie che non paiono affatto sovrapponibili. Nel caso in cui il Procuratore generale non presti parere favorevole al concordato, il ricorso per cassazione non può essere proposto per il semplice motivo che l'impugnazione non concerne la sentenza, bensì un atto che costituisce espressione di un negozio processuale rimesso ad una delle parti del processo.

Tanto ciò è vero che neppure nel patteggiamento è ammesso il ricorso diretto avverso il dissenso del pubblico ministero, a fronte del quale è stato introdotto un diverso controllo di legalità, demandato al giudice che procede il quale, ove ritenga il dissenso immotivato

potrà recepire la proposta di applicazione della pena”. Neppure può predicarsi la nullità della sentenza per il motivo dedotto col ricorso: Concorda il collegio con la giurisprudenza di questa Corte (Sez. 2 n. 45287 del 17-10-2023 -Rv. 285347 -01Sez. 2 n. 45287 del 17-10-2023 -Rv. 285347 -01) secondo cui secondo cui “In tema di concordato con rinuncia ai motivi in appello, non è affetta da nullità la sentenza pronunciata immediatamente dopo il rigetto dell’accordo, senza che il giudice abbia disposto la prosecuzione del dibattimento, qualora l’appellante, all’udienza di discussione, abbia concluso anche nel merito, riportandosi ai motivi di gravame per il caso di mancato accoglimento della proposta sulla pena, posto che il predetto ha, in tal modo, rinunciato implicitamente alla proposizione di un nuovo accordo”. Si osserva infatti che secondo i commi 3 e 3-*bis* dell’art. 599-*bis*, cod. proc. pen., “Quando procede nelle forme di cui all’articolo 598-*bis*, la corte, se ritiene di non poter accogliere la richiesta concordata tra le parti, dispone che l’udienza si svolga con la partecipazione di queste e indica se l’appello sarà deciso a seguito di udienza pubblica o in camera di consiglio, con le forme previste dall’articolo 127. Il provvedimento è comunicato al procuratore generale e notificato alle altre parti. In questo caso la richiesta e la rinuncia perdono effetto, ma possono essere riproposte in udienza. Quando procede con udienza pubblica o in camera di consiglio con la partecipazione delle parti, la corte, se ritiene di non poter accogliere la richiesta concordata tra le parti, dispone la prosecuzione del giudizio”.

La nuova disciplina prevede dunque, con due alternative modalità a seconda che il giudizio sia svolto nelle forme camerale non partecipate ovvero con udienza con la partecipazione delle parti, la possibilità di riproporre il concordato non accolto. In tal senso già il precedente orientamento giurisprudenziale sul punto – maturato nella vigenza del comma 3 dell’art. 599-*bis*, nella precedente formulazione, e dei commi 1-*bis* e 2 dell’art. 602 cod. proc. pen., oggi abrogati nell’ambito del complessivo riassetto dell’istituto -a mente del quale era nulla, ai sensi degli artt. 178, lett. b) e c), e 180 cod. proc. pen., la sentenza pronunciata immediatamente dopo il rigetto dell’accordo proposto dalle parti, senza che il giudice avesse disposto la prosecuzione del dibattimento, come previsto dall’art. 602, comma 1-*bis*, cod. proc. pen., atteso che, in tal modo, risulta impedita alle parti la discussione e la formulazione delle conclusioni nel merito (Sez. 6, n. 17875 del 22-04-2022, M., Rv. 283464, in motivazione; Sez. 5, n. 47574 del 02-07-2019, P., Rv. 277546).

Non è quindi revocabile in dubbio che, anche nell’attuale formulazione, al rigetto della proposta di concordato sulla pena, debba seguire la discussione nel merito ovvero, eventualmente, la riproposizione di una nuova e diversa richiesta *ex art. 599-bis* cod. proc. pen., avuto riguardo alla chiara ratio legis di incentivare la definizione anticipata del giudizio di appello, rafforzando gli spazi di negozialità.

Nel caso di specie, tuttavia, risulta evidente l’assenza di violazioni dell’interesse dell’imputato ad accedere ad un trattamento sanzionatorio ai favore e comunque a dispiegare nella maniera più ampia il proprio diritto di difesa (e dunque, l’impossibilità di ravvisare una nullità assoluta), dal momento che risulta che l’udienza sia stata celebrata in presenza, che i difensori, durante l’udienza di discussione, hanno concluso anche nel merito, riportandosi ai motivi di appello, deve intendersi in caso di mancato accoglimento della proposta o, con ogni probabilità, atteso il tenore della sentenza impugnata a pag. 17 (“All’odierna udienza il procuratore generale ha concluso chiedendo la conferma della sentenza impugnata. I difensori degli imputati si riportavano alle doglianze svolte nei rispettivi atti di impugnazione. Le parti inoltre, in via preliminare, si riportavano alla richiesta di definizione del procedimento *ex art. 599-bis* c.p.p.”) dopo il rigetto delle stesse. Queste richieste, quando anche in via subordinata, risultano, d’altronde, altresì tali da escludere – implicitamente,

ma chiaramente – qualsiasi volontà di presentare un ulteriore concordato, qualora il primo non avesse sortito esito positivo.

Ne consegue ulteriore ragione di inammissibilità del motivo spiegato dal B.B.

Da ultimo, val la pena di significare che in ogni caso si tratta di doglianza infondata, atteso il corretto respingimento dell'accordo sul motivo della non accoglibilità della eliminazione della confisca.

6. Il ricorso è complessivamente manifestamente infondato. Ne consegue la inammissibilità con onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento. Tenuto conto, infine, della sentenza della Corte costituzionale n. 186 del 13 giugno 2000, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza “versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità”, si dispone che il ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di euro 3.000 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M. - Dichiaro inammissibile i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle ammende. (*Omissis*).

Estinzione del debito tributario e sequestro finalizzato alla confisca

SOMMARIO: 1. Conservazione della garanzia patrimoniale e beni confiscati. – 1-*bis*. Sanzioni penali ed estinzione del debito tributario. – 2. Estinzione del debito tributario e rilevanza sul sequestro finalizzato alla confisca. – 3. Mancata estinzione del debito e conservazione della garanzia patrimoniale. – 4. Elementi sanzionatori della confisca. – 5. Conclusioni.

1. – *Conservazione della garanzia patrimoniale e beni confiscati*

Finalità del sequestro preventivo è la garanzia prestata al pagamento delle spese del procedimento e di ogni altro onere dovuto all'erario.

La natura e gli effetti della richiamata misura cautelare sono tali da determinare la sussistenza di contrapposti interessi sia di natura pubblica, a tutela dell'erario, sia determinati dalla compressione dei diritti derivante dal vincolo cautelare.

Nell'anticipazione del giudizio⁽¹⁾ che ne deriva basato su di un adeguata motivazione del *periculum in mora*, si riflette l'eventuale successiva ablazione patrimoniale⁽²⁾.

La tipologia degli interessi tutelati comporta la necessaria valutazione dei fatti sopravvenuti all'applicazione della misura qualora si sostanzino in

⁽¹⁾ M. Arbotti, *Proporzionalità e logiche intrinseche della cautela: l'immanenza del periculum nel sequestro preventivo finalizzato alla confisca*, in *Cass. pen.*, 2022, 3305.

⁽²⁾ *Cass. pen.*, sez. un., 17 ottobre 2021, n. 36959, Rv. 281848 – 01.

un adempimento totale o parziale del debito tributario, con necessità di un giudizio di riesame delle esigenze cautelari.

Tra i vari orientamenti ermeneutici in parte contrastanti tra loro, uno reputa il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, sia obbligatoria, sia facoltativa, previsto dall'art. 321, comma 2, c.p.p., figura autonoma rispetto alla misura di cui al comma 1, applicabile solo sul presupposto della confiscabilità del bene, possibile sia nei casi di confisca facoltativa, sia di confisca obbligatoria.

Gli elementi che delineano la “confiscabilità” del bene hanno natura oggettiva e sono connessi alla valutazione di pericolosità derivante dall'inquadramento normativo.

Presupposti del *periculum in mora* sono costituiti dalle ragioni che rendono necessaria, in termini d'imprescindibilità, l'anticipazione dell'effetto ablatorio rispetto alla definizione del giudizio; in primo piano è il pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale collegata alla sua alienazione o utilizzazione nel corso del procedimento.

Ogni automatismo decisorio è scongiurato dall'esame delle esigenze cautelari basato sulle evenienze processuali, che esclude il pericolo di ritenere la sussistenza in base alla sola titolarità di un patrimonio inferiore a quello suscettibile di confisca, neppure quando l'oggetto del vincolo è costituito da un bene fungibile quale il denaro⁽³⁾.

Il giudizio di pericolosità comporta l'esclusione di ogni valutazione relativa alla sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza per il reato per cui si procede; la funzione preventiva della misura si proietta non sull'autore del fatto criminoso, bensì su cose che, postulando un vincolo di pertinenzialità con il reato, costituiscono strumento la cui libera disponibilità può determinare una situazione di pericolo, in cui è implicitamente recepita la valutazione di pericolosità connessa all'istituto della confisca di cui all'art. 240 c.p.⁽⁴⁾.

1-bis. – Sanzioni penali ed estinzione del debito tributario

La ricerca di una “macchina” della giustizia veloce ed efficiente ha spinto il legislatore degli ultimi decenni nello studio e ricerca di meccanismi premiali che hanno permesso di evidenziare l'efficacia delle sanzioni diverse dalla pena come tradizionalmente concepita, nella speranza di ottenere un miglior risultato sia nella riabilitazione, sia nella prevenzione.

⁽³⁾ Cass. pen., sez. III, 10 dicembre 2024, n. 45268, Rv. 287311 – 01.

⁽⁴⁾ Corte cost., n. 48 del 17 febbraio 1994, in www.cortecostituzionale.it.

Il diritto penale tributario presenta aspetti di particolarità ritenuto come accanto all'irrogazione della sanzione penale sia necessario recuperare il tributo evaso, finalità che richiede l'applicazione di misure quali quella del sequestro finalizzato alla confisca, sia nella sua forma più tradizionale, sia per equivalente.

In questa direzione le recenti evoluzioni del pensiero normativo determinavano l'entrata in vigore dell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74, del 2000, ove, per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, è prevista la non punibilità se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari sono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti⁽⁵⁾.

Conseguenze analoghe per quanto riguarda le figure delittuose di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nelle ipotesi di pagamento del debito tributario prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali⁽⁶⁾.

La problematica sottesa all'opportunità di irrogazione della sanzione penale rende necessaria qualche specificazione relativa alla violazione del *ne bis in idem* tra il procedimento amministrativo concluso anche senza pagamento del debito e il procedimento penale ancora o in fase di celebrazione atteso il disposto dell'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000.

La norma sovranazionale di riferimento è quella contenuta nell'art. 4 del Protocollo n. 7 al Trattato EDU, ove il contribuente già sottoposto ad un procedimento con oggetto un illecito di tipo amministrativo, sostanzialmente equiparabile a quello di tipo penale per l'afflittività delle sanzioni irrogabili, non può essere nuovamente sottoposto a procedimento penale per gli stessi fatti oggetto del processo amministrativo già celebrato, definito anche senza esecuzione della sanzione⁽⁷⁾.

In questa direzione di evoluzione normativa relativa a variazioni nel metodo, nel tipo e nell'irrogazione delle sanzioni penali tributarie, è il d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173⁽⁸⁾, *Testo unico delle sanzioni tributarie*

(5) Articolo modificato dall'articolo 2, comma 36-*vicies semel*, lett. i) ed m) del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, conv., con modif., in l. 14 settembre 2011 n. 148. Successivamente l'articolo è stato sostituito dall'articolo 11, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

(6) La modifica è stata introdotta dall'art. 39, comma 1, lettera q-*bis*, del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, conv., con modif. dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157.

(7) Cfr. S.F. Cociani, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 405; cfr. Corte EDU, 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Repubblica federale tedesca*.

(8) Pubblicato sul supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 279 del 28 novem-

amministrative e penali, introduttivo di una svolta epocale in materia sanzionatoria per le inosservanze sia penali, sia amministrative delle leggi tributarie.

2. – *Estinzione del debito tributario e rilevanza sul sequestro finalizzato alla confisca*

Tra i presupposti del sequestro preventivo rivestono particolare importanza sia l'esigenza di prevenzione e contrasto della criminalità economica⁽⁹⁾, sia la tutela del patrimonio nel recupero di quanto illecitamente appreso, ritenuto come le misure afflittive a tutela degli interessi finanziari dello stato⁽¹⁰⁾, trovino attuazione nel rispetto delle garanzie a tutela dell'indagato.

In rilievo l'esigenza di verifica periodica relativa alle condizioni economiche dell'indagato, ritenuto come il perdurare della misura sia giustificato del permanere delle condizioni che ne avevano determinato l'adozione⁽¹¹⁾.

La scelta della misura patrimoniale a tutela dell'ablazione è dovuta al pericolo di dispersione delle risorse patrimoniali del sottoposto sulle quali soddisfare le obbligazioni originate dall'illecito penale in caso di condanna, ritenuto come il suo carattere personale-afflittivo⁽¹²⁾ impedisce la possibilità di traslazione patrimoniale in capo ad altro soggetto, elemento determinante la nullità del contratto di fideiussione a garanzia del sequestro in quanto in contrasto con la finalità di impedire all'autore del reato di continuare a usufruire del profitto illecito.

In questo senso assume rilevanza l'adempimento dell'obbligazione attraverso la procedura conciliativa con l'Amministrazione finanziaria, in quanto idonea ad escludere il mantenimento del sequestro preventivo funzionale alla confisca, anche per equivalente, del profitto del reato,

bre 2024 – Serie generale, la cui entrata in vigore è differita quanto all'abrogazione delle disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000, al 1 gennaio 2026.

⁽⁹⁾ V. V. Chionna, *Il governo coattivo dell'impresa "contaminata" dall'illecito*, in *Giust. civ.*, 2023, 181.

⁽¹⁰⁾ AA.VV., *Leggi e documenti – riforma del processo e del sistema sanzionatorio penale: la relazione finale della commissione Lattanzi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2021, 1509; per n coordinamento con gli interessi finanziari dell'Unione europea, connessi a quelli delle rappresentanze nazionali, cfr. G. Barone, *L'entrata in funzione dell'eppo tra nodi (ancora) da sciogliere e dubbi di effettività*, in *Cass. pen.*, 2020, 4766.

⁽¹¹⁾ C. Santoriello, *Reati tributari e richiesta di sequestro conservativo avanzata dal P.M.*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 25.

⁽¹²⁾ M. Mauro, *Sulla confisca "allargata" (o "per sproporzione") nei reati fiscali*, in *Cass. pen.*, 2020, 191; cfr. *Cass. pen.*, sez. III, 31 agosto 2012, n. 33582, Rv. 253135 – 01.

considerato il venir meno del nesso di necessaria strumentalità tra l'ablazione delle somme corrispondenti all'imposta evasa e l'esigenza del suo recupero⁽¹³⁾.

Il versamento di quanto evaso nel corso del procedimento penale, rappresentando la restituzione del profitto derivante dal reato, annulla sia qualunque indebito vantaggio, sia l'esigenza del suo recupero e pertanto il mantenimento della misura a garanzia dell'ablazione costituirebbe un'inammissibile duplicazione sanzionatoria⁽¹⁴⁾.

Il semplice accordo transattivo con l'amministrazione finanziaria per il versamento rateale dell'imposta evasa secondo un piano di estinzione dilazionato del debito è condizione inidonea alla revoca del sequestro preventivo finalizzato alla confisca delle somme costituenti profitto del reato, posto che la funzione del vincolo cautelare sia quella di garantire che l'adottata misura ablativa, inefficace con riguardo alla parte coperta dall'impegno, espliciti effetti qualora il versamento promesso non si verifichi⁽¹⁵⁾.

Il provvedimento del giudice tributario di sospensione di esecutività della cartella esattoriale non fa venir meno l'obbligo di pagamento del debito⁽¹⁶⁾.

3. – *Mancata estinzione del debito e conservazione della garanzia patrimoniale*

Obbiettivo primario del sequestro preventivo è la tutela del patrimonio dello Stato, affiancato dall'esigenza di prevenzione della criminalità economica.

Osservate queste finalità pare opportuno tracciare i profili relativi all'instaurazione e al mantenimento della misura cautelare reale il cui mantenimento è giustificato fino al momento di integrale pagamento del debito, momento nel quale viene meno l'indebito arricchimento e quindi i presupposti della confisca⁽¹⁷⁾.

⁽¹³⁾ Cass. pen., sez. III, 8 agosto 2024, n. 32282, Rv. 286711 – 01.

⁽¹⁴⁾ Per un'estensione della problematica della confisca dei proventi dell'illecito a carico dell'ente cfr. S. Matrangola, *Gli illeciti penali tributari nel prisma della responsabilità da reato della società*, in *Cass. pen.*, 2022, 4401.

⁽¹⁵⁾ Cass. pen., sez. III, 17 luglio 2024, n. 28709, Rv. 286749 – 01.

⁽¹⁶⁾ Cass. pen., sez. III, 27 aprile 2017, n. 19994, Rv. 269763 – 01.

⁽¹⁷⁾ Cass. pen., sez. V, 18 luglio 2023, n. 31186, in *Sist. pen.*, 28 novembre 2023, con nota di L. Valotti.

Da qui il venir meno del nesso di necessaria strumentalità tra ablazione e recupero, ritenuto come con l'adempimento dell'obbligazione vengano meno i motivi giustificativi della misura cautelare anche nelle ipotesi di adempimento tardivo, costituendo profitto suscettibile di confisca l'ammontare dell'imposta evasa⁽¹⁸⁾, almeno nella logica del risparmio di spesa.

In passato ragioni analoghe erano poste a fondamento della dichiarazione di manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli artt. 322-ter c.p., e 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ritenuto come in caso di commissione dei reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, la restituzione all'erario del profitto del reato faceva venir meno lo scopo principale perseguito con la confisca, identificato nella finalità di impedire qualunque vantaggio derivante dall'impiego dei beni di provenienza delittuosa, in maniera da scongiurare il pericolo di duplicazione sanzionatoria⁽¹⁹⁾.

In questo senso l'estinzione parziale del debito tributario può essere considerata ai fini della riduzione proporzionale della misura, che pur rimanendo legittima non è idonea a produrre l'effetto della confisca relativa agli importi già versati⁽²⁰⁾.

Ragioni analoghe sono alla base della validità del sequestro anche successivamente alla revoca di esecutività della cartella esattoriale operata dal giudice tributario, ritenuto come in tal caso rimanga immutato il dovere di pagamento del debito⁽²¹⁾, che invece viene meno in caso di sgravio della cartella esattoriale da parte dell'ente impositore che formalizza la cancellazione della propria pretesa creditoria con un atto pubblico fidefaciente con effetto di estinzione del debito erariale⁽²²⁾.

4. – *Elementi sanzionatori della confisca*

Interessante notare come sia marcato l'effetto sanzionatorio della confisca considerata la capacità di "sopravvivenza" della misura oltre la dichiarazione di estinzione del reato per prescrizione o amnistia, basata

⁽¹⁸⁾ A. Cristillo – P. Veneziani, *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, in *Trattato di diritto penale* (diretto da Grosso – Padovani – Pagliaro), *Parte generale*, III, II, Giuffrè, 2014, 501 ss.

⁽¹⁹⁾ Cass. pen., sez. III, 11 marzo 2011, n. 10120, Rv. 249752 – 01.

⁽²⁰⁾ F. Martin, *Il sequestro preventivo può essere applicato anche nel caso di rateizzazione del debito tributario*, in *IUS Tributario*, 22 ottobre 2024.

⁽²¹⁾ Cass. pen., sez. III, 17 luglio 2024, n. 28725, Rv. 286833 – 01.

⁽²²⁾ Cass. pen., sez. III, 2 marzo 2021, n. 8226, Rv. 281586 – 01.

sull'unico elemento costituito dall'accertamento della responsabilità dell'imputato⁽²³⁾.

Unica limitazione al principio di afflittività della norma penale è costituito dall'applicazione del principio di irretroattività sancito dagli artt. 25, 2° comma, Cost. e 7 CEDU, che ne restringe l'applicazione ai soli reati la cui estinzione per amnistia o prescrizione sia maturata successivamente alla sua entrata in vigore⁽²⁴⁾.

I limiti di applicazione della richiamata disposizione processuale facevano sorgere il "dubbio" interpretativo origine del quesito posto alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nei seguenti termini: "Se la disposizione dell'art. 578-*bis* c.p.p., sia applicabile, in ipotesi di confisca per equivalente, ai fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della l. n. 3 del 2019, introduttiva delle parole *o la confisca prevista dall'articolo 322-ter c.p.*".

L'interrogativo si compone di due distinti quesiti; il primo riguarda la natura processuale o sostanziale da attribuire all'art. 578-*bis* c.p.p., il secondo, riferito alla confisca per equivalente, riguarda la natura giuridica e la possibilità, anche ove si riconosca natura processuale, di applicazione, in luogo del principio del *tempus regit actum*, di quello di irretroattività della legge penale di cui all'art. 11 delle preleggi, sancito, per la materia penale, dagli artt. 2 c.p. e 25 Cost.

L'analisi comporta la valutazione del trattamento sanzionatorio da applicare sia ai reati commessi prima dell'entrata in vigore dell'art. 578-*bis* c.p.p., operato dall'art. 6, 4° comma, d.lgs. n. 21 del 2018, sia a quelli perfezionati successivamente, con l'estensione del raffronto anche ai reati commessi tra l'entrata in vigore della predetta disposizione e il 13 gennaio 2019, data di entrata in vigore della l. n. 3 del 2019.

La soluzione individuata in sede di legittimità è nel senso di ritenere come non si ponga alcuna questione relativa all'applicabilità della statuizione di confisca per equivalente con riferimento ai reati commessi dopo il 6 aprile 2018, dovendo il giudice dell'impugnazione mantenere ferma detta statuizione, nel caso di pronuncia di sentenza di proscioglimento per intervenuta prescrizione o amnistia del reato presupposto, previo positivo accertamento della responsabilità dell'imputato⁽²⁵⁾.

(23) A. Sparavigna, *Il regolamento (UE) 2018/1805 per il reciproco riconoscimento dei provvedimenti di congelamento e di confisca: nuove opportunità per il contrasto al crimine transnazionale*, in *Cass. pen.*, 2022, 1192.

(24) Cfr. V. Testa, *Irretroattività in malam partem, prescrizione del reato e confisca per equivalente: le garanzie penali oltre il confine tra diritto sostanziale e processo*, in *Diritto di Difesa*, 2023, 1, 141.

(25) Cass. pen., sez. II, 26 aprile 2023, n. 17354, Rv. 284529 – 01, in *Italjure*, ove la

L'orientamento sarebbe avvalorato dalla natura eminentemente sanzionatoria della confisca per equivalente, riferita ai beni o altre utilità di cui il colpevole abbia la disponibilità per un valore corrispondente al profitto o prodotto del reato, ipotesi in cui oggetto della misura sarebbe costituito da beni che non hanno alcun rapporto di pertinenzialità con il reato⁽²⁶⁾ se non per il profilo "quantitativo", assolvendo funzione sia ripristinatoria, sia sanzionatoria.

Coerentemente in forza del disposto dell'art. 2 c.p., l'individuazione della componente sanzionatoria determina come alla dichiarazione di estinzione del reato per intervenuta prescrizione non possa seguire il provvedimento ablatorio disposto per equivalente delle cose costituenti il profitto o il prezzo del reato, in caso di condotte perfezionate prima dell'entrata in vigore della disposizione in argomento.

I successivi mutamenti legislativi determinavano la necessità di una revisione del richiamato orientamento, ritenuto come l'inserimento nel codice di rito dell'art. 578-*bis* c.p.p., abbia mutato il panorama ordinamentale con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino una componente sanzionatoria⁽²⁷⁾.

Il riferimento è alla confisca "prevista da altre disposizioni di legge", tra le quali è annoverabile l'ipotesi speciale di cui all'art. 12-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, misura che cumula effetti sanzionatori oltre che di recupero del capitale "frutto" dell'illecito; da qui il divieto di irretroattività sancito dall'art. 25, 2° comma, Cost., riferito non solo alle pene qualificate come tali dall'ordinamento nazionale, ma anche a quelle ricollegabili alla definizione contenuta nell'art. 7 della CEDU.

La connotazione di beni pertinenti al reato giustifica la reazione dell'ordinamento alla pericolosità indotta dalla loro disponibilità individuando in questo la funzione essenzialmente preventiva della misura⁽²⁸⁾.

Corte precisava come la natura "per equivalente" della confisca deve essere accertata rigorosamente, posto che la confisca "diretta" è qualificabile come misura di sicurezza e può, pertanto, essere applicata anche in caso di prescrizione del reato, nel caso in cui vi sia stata condanna in primo grado e si verta in ipotesi di confisca obbligatoria. Cfr. N. Rombi, *Le sezioni unite della Cassazione e il regime temporale dell'art. 578-bis c.p.p.*, in *Proc. pen. e Giust.*, 2023, 5.

⁽²⁶⁾ Cass. pen., sez. un., 21 luglio 2015, n. 31617, Rv. 264437 – 01, *Italjure*.

⁽²⁷⁾ Cfr. K. Gavrysh, *Il principio di proporzionalità e la confisca di prevenzione nella prassi della corte europea dei diritti*, in *Cass. pen.*, 2022, 3720; cfr. anche Cass. pen., sez. un., 31 gennaio 2023, n. 4145, Rv. 284209 – 01, *Italjure*.

⁽²⁸⁾ A. Galanti, *La prova dell'intestazione fittizia dei beni con particolare riguardo alle quote o ai beni societari*, in *Sist. Pen.*, 8 luglio 2022, ove con riferimento al delitto di cui all'art. 512-*bis* c.p., sono analizzati i concetti di "attribuzione" e "disponibilità" con specifico riguardo all'intestazione fittizia delle società, fornendo un quadro d'insieme utile a individuare la titolarità dei beni in capo all'autore del reato.

In altre ipotesi di confisca per equivalente come quella prevista dall'art. 187-*sexies*, d.lgs. n. 58 del 1998, al pari di altri casi di confisca di valore esaminati dalla giurisprudenza di legittimità e dalla giurisprudenza costituzionale, si palesa una connotazione prevalentemente afflittiva e punitiva, in quanto riferite a beni che non sono collegati al reato da un nesso diretto, attuale e strumentale ⁽²⁹⁾.

La citata pronuncia, seppur con riferimento ad ipotesi di confisca diverse da quella strutturata per i reati tributari “centra nel segno”, ritenuto come il nuovo trattamento sanzionatorio previsto per l'illecito amministrativo continua ad avere natura di “pena” ai sensi dell'art. 7 della CEDU, includendo la confisca per equivalente in quanto rispondente positivamente ai criteri “Engel” enunciati dalla giurisprudenza della Corte EDU, in materia di sanzioni amministrative con carattere afflittivo ⁽³⁰⁾.

L'efficacia punitiva si giustifica in quanto riferita alla consapevolezza di trarre utilità dall'illecito, ritenuto come ai sensi dell'art. 7 CEDU, il passaggio dal reato all'illecito amministrativo deve essere considerato in concreto, consentendo l'inquadramento della fattispecie “velatamente” amministrativa nell'ambito del fenomeno della successione di leggi penali nel tempo ⁽³¹⁾, con garanzia del diritto all'informazione e alle conseguenze dell'inosservanza ai sensi degli artt. 25 Cost., e 7 CEDU.

L'equiparazione negli effetti alla sanzione penale si concreta nel prelievo pubblico operato a compensazione di quanto prodotto illecitamente dal reato “parametrato” all'entità del profitto o del prezzo, con funzione ripristinatoria degli effetti sanzionatori.

Per tali motivi la collocazione topografica dell'art. 578-*bis* c.p.p., non permette la valutazione della sua “vera” natura, evidenziata dalla severità

⁽²⁹⁾ L. Roccagiatia, *Dichiarata (probabilmente invano) la illegittimità costituzionale dell'articolo 187-sexies t.u.f., nella parte in cui prevede la confisca amministrativa obbligatoria, diretta o per equivalente, del prodotto dell'illecito, e non del solo profitto*, in *Giur. Pen. Web*, 2019, 5; cfr. V. Mongillo, *Confisca proteiforme e nuove frontiere della ragionevolezza costituzionale. il banco di prova degli abusi di mercato*, in *Giur. cost.*, 2019, 3343.

⁽³⁰⁾ Corte cost., 7 aprile 2017, n. 68, con nota di G. Abbadessa, *La Corte costituzionale sull'applicazione retroattiva della confisca amministrativa per equivalente agli abusi di mercato. Nozione convenzionale di “pena”, efficacia della CEDU, ruolo della Corte*, in *Giur. cost.*, 2018, 476.

⁽³¹⁾ Cfr. Corte cost., 3 luglio 1967, n. 78, ove la Corte sottolinea, con riferimento al r.d. 21 febbraio 1895, n. 70, in materia di pensioni militari e civili, il profilo di illegittimità della norma nella parte ove si prevede la possibilità per l'amministrazione di disporre la perdita in tutto o in parte del trattamento di quiescenza, rilevandone l'illegittimità nel fatto della rimessione del giudizio ad un “latissimo potere amministrativo discrezionale del quale la legge non specifica i limiti”, dovendo trovare applicazione “il principio della legalità della pena, ricavabile anche per le sanzioni amministrative dall'art. 25, comma 2, Cost.”.

dei caratteri sanzionatori che derivano dalla sua applicazione, equiparabili a quelli di una sanzione penale, qualificati della Corte EDU come di “diritto penale materiale”, in applicazione l’articolo 7, § 1, CEDU⁽³²⁾.

Solo il riferimento all’intera disciplina permette l’esatta individuazione della natura attribuibile all’art. 578-*bis* c.p.p., che supera la concezione statica dell’incriminazione, verso una rivisitazione del concetto di sanzione fondato sull’accertamento della responsabilità personale anche oltre i limiti fissati da cause di estinzione del reato quali prescrizione o amnistia.

5. – Conclusioni

La garanzia patrimoniale che si realizza con la misura cautelare posta a tutela del credito è finalizzata al recupero della somma evasa comprensiva di oneri ed interessi dovuta all’erario e perde utilità con l’adempimento dell’obbligazione principale, rendendo priva di causa la misura cautelare funzionale alla confisca, anche per equivalente, del profitto del reato.

In tal caso viene meno l’esigenza del recupero, ritenuta funzione del vincolo cautelare quella di garantire come la misura ablativa, inefficace con riguardo alla parte coperta dall’impegno, espliciti i propri effetti qualora non si verifichi l’adempimento.

Alla misura cautelare in argomento deve pertanto essere attribuita natura mista, sostanziale e processuale, trattandosi di una disposizione non meramente ricognitiva di un principio esistente nell’ordinamento, anche se non codificato, ma avente natura costitutiva “*in parte qua*” della possibilità, in precedenza preclusa, di mantenere in vita la misura sanzionatoria costituita dalla confisca per equivalente⁽³³⁾.

GAETANO BONIFACIO

⁽³²⁾ Corte di Cassazione, *Relazione sull’amministrazione della giustizia nell’anno 2023*, M. Cassano, Roma, 25 gennaio 2024, 227, ove, nel “fuoco della prevedibilità” rientrando anche tutte le conseguenze sanzionatorie della condotta. Di qui la considerazione che una disposizione normativa che, come quella dell’art. 578-*bis* cit., modificando le disposizioni previgenti, determina un effetto “a sorpresa” si porrebbe in contrasto col dettato costituzionale e con quello convenzionale, avendo i consociati diritto ad essere preventivamente e adeguatamente informati dallo Stato sia dei precetti da osservare, sia di tutte le conseguenze sanzionatorie che derivano dalla loro violazione, nonché «di accedere e calcolare in un preciso arco temporale, ossia al momento in cui è posta in essere la condotta, se e quale comportamento tenere, avendo essi il diritto a non essere sorpresi *ex post* da estensioni interpretative o da mutamenti dello stato di fatto non conoscibili e, dunque, non prevedibili *ex ante*”.

⁽³³⁾ Cfr. N. Rombi, *Le sezioni unite della Cassazione e il regime temporale dell’art. 578-*bis* c.p.p.*, in *Proc. pen. e Giust.*, 2023, 5.

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

L'ACCISA E LE IMPOSTE DI CONSUMO (2019-2024)

PARTE TERZA ⁽¹⁾

SOMMARIO: 30. L'energia elettrica. – 31. Accertamento e poteri di controllo in materia di accise sull'energia elettrica. – 32. Officina elettrica e comunità energetica rinnovabile: alcune considerazioni. – 33. Autoconsumo e consorzi. – 34. Energia elettrica e imprese a forte consumo d'energia. – 35. Finalità ambientale e imposte addizionali sul consumo e la produzione di energia elettrica. – 36. Dichiarazione di consumo e produzione. – 37. Le imposte addizionali provinciali sulle accise. – 38. Energia elettrica ed esenzione di accise. – 39. Il *global service* e le accise. – 40. I soggetti passivi eventuali nell'ambito del settore del gas naturale. – 41. Gas naturale e il settore turistico alberghiero. – 42. L'olio lubrificante.

30. – *L'energia elettrica*

L'energia elettrica⁽²⁾ rientra nell'ambito dei prodotti sottoposti ad accisa la quale diviene esigibile, da parte dell'Amministrazione finanziaria

⁽¹⁾ Le parti prima e seconda della Rassegna sono pubblicate *retro*, 2025, 297 ss. e 688 ss.

⁽²⁾ I settori dell'energia elettrica e gas naturale sono stati profondamente influenzati dal d.lgs. 28 marzo 2025, n. 43 il quale all'art. 1, lett. g) prevede che: «g) l'articolo 26 è sostituito dal seguente: «Art. 26 Gas naturale 1. Il gas naturale (codici NC 27 11 11 00 e NC 27 11 21 00), destinato alla combustione per usi domestici e usi non domestici, nonché all'autotrazione, è sottoposto ad accisa, e la relativa imposta è esigibile, al momento della fornitura al consumatore finale o al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I vigenti a tale momento. 2. Ai fini della tassazione di cui al comma 1 si considerano gas naturale anche le miscele contenenti metano e altri idrocarburi gassosi in misura non inferiore al 70 per cento in volume. Per le miscele contenenti metano e altri idrocarburi gassosi in misura inferiore al 70 per cento in volume, ferma restando l'applicazione dell'articolo 21, commi 3, 4 e 5, sono applicate le aliquote di accisa, relative al gas naturale, in misura proporzionale al contenuto complessivo, in volume, di metano e altri idrocarburi. 3. Non sono sottoposte ad accisa le miscele gassose di cui al comma 2, originate da biomassa, destinate agli usi propri del soggetto che le produce. 4. È considerato uso domestico ogni impiego del gas naturale destinato alla combustione in unità immobiliari aventi una funzione abitativa e loro pertinenze. Rientra altresì nell'uso domestico l'utilizzo del gas naturale destinato: a) alla combustione nei locali: 1) degli uffici pubblici; 2) degli uffici, anche di società e imprese, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva nonché degli studi professionali; 3) degli istituti di credito; 4) degli istituti di istruzione; b) alla combustione per la produzione di energia termica, ai fini della cessione a terzi per usi domestici; c) al riempimento dei serbatoi di autoveicoli mediante impianti derivati dalla rete di distribuzione del medesimo gas a servizio degli immobili di cui al presente comma. 5. Sono considerati usi

tanto al momento della fornitura ai consumatori finali quanto nelle ipotesi

non domestici gli impieghi del gas naturale diversi da quelli di cui al comma 4 nonché, limitatamente ai quantitativi di gas naturale utilizzati per la produzione di energia termica, l'impiego del gas naturale destinato alla combustione in impianti cogenerativi per teleriscaldamento che abbiano le caratteristiche tecniche di cui all'articolo 11, comma 2, lettera b), della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se la rete di teleriscaldamento rifornisce utenze domestiche. 6. È considerato uso promiscuo l'utilizzo contestuale del gas naturale, fornito a un unico punto di riconsegna, in impieghi differenti, con esclusione dell'uso per autotrazione, relativamente ai quali è prevista l'applicazione di distinte aliquote di accisa, l'esenzione o la non sottoposizione ad accisa. In tale ipotesi il soggetto obbligato di cui al comma 7 applica, su richiesta del consumatore finale, l'accisa in relazione ai quantitativi di gas naturale utilizzati nei differenti impieghi. 7. Sono obbligati al pagamento dell'accisa, secondo le modalità previste dall'articolo 26-ter, con diritto di rivalsa sui consumatori finali, i soggetti che: a) fatturano il gas naturale ai consumatori finali, comprese le società aventi sede legale nel territorio dello Stato designate da soggetti di altri Stati dell'Unione europea non aventi sede nel territorio dello Stato che forniscono il gas naturale direttamente a consumatori finali; le predette società designate hanno l'obbligo di registrarsi presso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli prima dell'inizio dell'attività di fornitura; b) acquistano, a scopo di rivendita ai consumatori finali, il gas naturale, confezionato in bombole o in altro recipiente, da altri Stati dell'Unione europea o da Paesi terzi. 8. Sono altresì obbligati al pagamento dell'accisa, secondo le modalità previste dall'articolo 26-ter, i soggetti che, per uso proprio: a) acquistano gas naturale avvalendosi delle reti di gasdotti o di infrastrutture per il vettoriamento del prodotto; b) acquistano il gas naturale, confezionato in bombole o in altro recipiente, da altri Stati dell'Unione europea o da Paesi terzi; c) estraggono gas naturale nel territorio dello Stato.

9. I gestori delle reti di gasdotti nazionali, previa istanza all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, possono essere riconosciuti soggetti obbligati limitatamente al gas naturale impiegato per il vettoriamento del prodotto. 10. Si considerano consumatori finali di gas naturale anche gli esercenti impianti di distribuzione stradale di gas naturale per autotrazione non dotati di apparecchiature di compressione per il riempimento di carri bombolai. 11. Per la detenzione e la circolazione del gas naturale non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 5 e 6".

Per quanto riguarda il settore dell'energia elettrica si ricorda la lettera m) del medesimo articolo per cui: "m) gli articoli 52, 53 e 53-bis sono sostituiti dai seguenti: «Art. 52 Oggetto dell'imposizione 1. L'energia elettrica (codice NC 2716) è sottoposta ad accisa, e la relativa imposta è esigibile, al momento della fornitura al consumatore finale o al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I vigenti a tale momento. Non è sottoposta ad accisa l'energia elettrica: a) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili, ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile non superiore a 20 kW, e consumata per uso proprio; b) impiegata negli aeromobili, nelle navi, negli autoveicoli, purché prodotta a bordo con mezzi propri, esclusi gli accumulatori, nonché quella prodotta da gruppi elettrogeni mobili in dotazione alle forze armate dello Stato ed ai corpi ad esse assimilati; c) prodotta con gruppi elettrogeni azionati dalla biomassa o da gas ottenuti dalla biomassa; d) prodotta da piccoli impianti generatori comunque azionati, aventi potenza nominale non superiore a 1 kW nonché prodotta in officine elettriche costituite da gruppi elettrogeni di soccorso aventi potenza nominale complessiva non superiore a 200 kW; e) utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici; f) impiegata nei processi mineralogici; g) impiegata per la realizzazione di prodotti sul cui costo finale, calcolato in media per unità, incida per oltre il 50 per cento. 3. È esente dall'accisa l'energia elettrica: a)

utilizzata per l'attività di produzione di elettricità e per mantenere la capacità di produrre elettricità nonché, limitatamente agli impianti di generazione di energia elettrica asservita esclusivamente alla immissione in rete con obbligo di connessione di terzi, per le attività connesse all'esercizio dei medesimi impianti; b) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni ubicati nel medesimo sito di produzione; c) utilizzata per l'impianto e l'esercizio delle linee ferroviarie adibite al trasporto di merci e passeggeri; d) impiegata per l'impianto e l'esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano; e) consumata per qualsiasi applicazione nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, con potenza impegnata fino a 3 kW, fino ad un consumo mensile di 150 kWh. Per i consumi superiori alla soglia di 150 kWh per le utenze fino a 1,5 kW, si procede al recupero dell'accisa riducendo i quantitativi rientranti nella medesima soglia di esenzione di un numero di chilowattora corrispondenti a quelli consumati in misura superiore alla predetta soglia di 150 kWh; per i consumi superiori al limite di 220 kWh per le utenze oltre 1,5 e fino a 3 kW, si procede al recupero dell'accisa riducendo i quantitativi rientranti nella soglia di esenzione di 150 kWh di un numero di chilowattora corrispondenti a quelli consumati in misura superiore al predetto limite di 220 kWh. 4. È considerato uso promiscuo l'utilizzo contestuale dell'energia elettrica, fornita ad un unico punto di prelievo, in impieghi differenti relativamente ai quali è prevista l'applicazione di distinte aliquote di accisa, l'esenzione o la non sottoposizione ad accisa".

Si ricorda poi la circolare n. 13/D dell'Agenzia delle dogane e monopoli del 13 giugno 2025 "D.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504. Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative. D.lgs. 28 marzo 2025 n. 43. Revisione delle disposizioni in materia di accise. Prime indicazioni" che così recita: "I.III. Disciplina dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica - art.1, comma 1, lettere g) ed h) nonché lettere m), n), o) e p). Relativamente ai settori di accisa del gas naturale e dell'energia elettrica, per un verso, le lett. g) e h) riscrivono l'art. 26 del TUA ed inseriscono nuove disposizioni (artt. da 26-*bis* a 26-*quinquies*) in modo da consolidare e dare maggiore organicità alla struttura dell'imposta; per l'altro, simmetricamente, le lett. da m) a p), rivisitano gli artt. da 52 a 56 del TUA ed introducono ulteriori previsioni (artt. 56-*bis* e 56-*ter*).

Tra i più rilevanti elementi di innovazione si segnalano in particolare: - con specifico riguardo all'accisa sul gas naturale destinato alla combustione, viene prevista una nuova qualificazione delle destinazioni d'uso del prodotto che determinano l'applicazione delle distinte aliquote. Le attuali qualificazioni di aliquote per combustione per "usi civili" e per "usi industriali" saranno, infatti, rispettivamente sostituite da quelle per "usi domestici" e per "usi non domestici" che assicurano una precisa individuazione dei relativi ambiti di operatività. A titolo esemplificativo, è considerato uso domestico l'impiego di gas naturale destinato alla combustione in unità immobiliari aventi funzione abitativa, nei locali di uffici pubblici, nonché al riempimento dei serbatoi di veicoli mediante impianti derivati dalla rete di distribuzione del medesimo gas a servizio degli immobili aventi titolo.

Tale distinzione, dettagliata nei nuovi commi 4 e 5 dell'art. 26, unitamente alla espressa disciplina delle ipotesi in cui il gas naturale viene destinato ad un "uso promiscuo" ovvero utilizzato contestualmente in impieghi, con esclusione dell'uso per autotrazione, a differente trattamento (applicazione di distinte aliquote di accisa; esenzione; non sottoposizione ad accisa) e fornito presso un unico punto di riconsegna (PDR), contenuta nel comma 6 del medesimo articolo, consentirà di dirimere le molteplici difficoltà interpretative manifestate nel corso degli anni circa la corretta applicazione dell'accisa in relazione all'effettiva desti-

nazione d'uso. Analoga disposizione sull'uso promiscuo è prevista dall'art. 52, comma 4, del t.u.a. quanto all'utilizzo di energia elettrica.

Correlativamente vengono inoltre modificate le denominazioni delle aliquote di accisa sul gas naturale di cui all'Allegato I al t.u.a.; - si introduce il nuovo art. 26-*bis* contenente la disciplina dettagliata del procedimento di rilascio dell'autorizzazione ad operare come soggetto venditore (prima previsto nel comma 10 dell'art. 26) nel quale viene inserito, tra i requisiti necessari per ottenerne il conseguimento, il possesso dell'abilitazione di cui al d.lgs. n. 164 del 2000, ove richiesta, la cui carenza costituisce causa di diniego del provvedimento favorevole o di revoca dell'autorizzazione, se già rilasciata (comma 4, art. 26-*bis*).

Analogamente, anche per quanto concerne il settore di accisa dell'energia elettrica, nel riformulato art. 53-*bis* (rubricato "Rilascio dell'autorizzazione o della licenza di esercizio") con riguardo ai soggetti obbligati venditori viene previsto (comma 5), come requisito necessario per ottenere l'autorizzazione, il possesso dell'abilitazione alla vendita rilasciata dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica ai sensi della legge n. 124 del 2017, ove richiesta; la carenza del predetto atto costituisce causa di diniego del provvedimento favorevole di questa Agenzia o di revoca dell'autorizzazione, se già rilasciata; - per entrambi i settori di accisa (art. 26-*bis*, comma 1, e art. 53-*bis*, comma 1) si dispone una rimodulazione dell'importo della cauzione che, in fase di avvio dell'attività, dovrà essere versata in misura pari al 15 per cento dell'accisa annua dovuta, calcolata in base ai dati comunicati dal soggetto nella denuncia e a quelli in possesso dell'Agenzia, anziché di un dodicesimo come attualmente previsto; - per quanto concerne l'accertamento e la liquidazione dell'accisa (art. 26-*ter* e art. 55), i soggetti obbligati che fatturano gas naturale ed energia elettrica ai consumatori finali, dal 2026 saranno tenuti a presentare, entro la fine dei mesi di settembre e marzo di ciascun anno, dichiarazioni di consumo semestrali, anziché annuali, contenenti gli elementi necessari per determinare il debito di imposta relativo al semestre solare di riferimento (decorrenti rispettivamente dal primo giorno dei mesi di gennaio e di luglio di ciascun anno).

Anche i soggetti obbligati titolari di officina di produzione che consumano energia elettrica per uso proprio saranno tenuti a presentare le due dichiarazioni di consumo con cadenza semestrale, entro la fine dei mesi di settembre e marzo di ciascun anno; - per ambedue i settori di imposta viene profondamente innovato il sistema di versamento dell'accisa prevedendo il pagamento di ratei di accisa, da versare mensilmente, determinati sulla base dei quantitativi di gas naturale e di energia elettrica venduti (come indicati nelle bollette di pagamento o nelle fatture emesse nel mese solare immediatamente precedente) o autoconsumati mese per mese, in luogo dell'attuale sistema basato sul versamento di ratei di acconto costanti determinati in base all'imposta dovuta nell'anno precedente, e successivo conguaglio.

Nel passaggio al nuovo sistema, il versamento da eseguire nel mese di gennaio 2026 dovrà avere importo corrispondente alla rata relativa al mese di dicembre 2025 calcolata con il sistema attuale, come espressamente previsto dal comma 1 dell'art. 6 del d.lgs. n. 43 del 2025. Per i soggetti obbligati titolari di officine di produzione di energia elettrica che includono usi propri, ciascun versamento corrisponderà all'accisa dovuta sui quantitativi consumati per uso proprio nel mese precedente; - i termini di scadenza entro cui devono essere effettuati i versamenti dell'accisa vengono allineati per entrambi i settori di accisa ovvero entro la fine di ogni singolo mese; - in materia di adeguamento della cauzione risultante non idonea (art. 26-*ter*, comma 9, e art. 55, comma 11), sui soggetti obbligati incombono in via diretta ed autonoma gli oneri di adeguarne l'importo entro il primo mese successivo al trimestre di riferimento in modo che la cauzione risulti sempre non inferiore alla media aritmetica dell'accisa dovuta nei tre mesi precedenti, nonché di darne informa-

zione all'Agenzia entro dieci giorni dalla data di effettuazione dell'adeguamento. L'Agenzia può comunque intervenire a rideterminare l'importo della cauzione sulla base dei dati in suo possesso; trova applicazione l'art. 64 del t.u.a.

Viene altresì previsto (art. 26-ter, comma 10, e art. 55, comma 12) un criterio di rideterminazione aggravata dell'importo, maggiorato e con effetto prolungato nei sei mesi solari successivi, della cauzione da prestare nei casi in cui la garanzia sia stata escussa a seguito di mancato pagamento dell'accisa da parte del soggetto obbligato ed al ricorrere di prefissate condizioni. Posto che anche in tali circostanze trova applicazione l'art. 64 (comma 2) del t.u.a., il descritto trattamento peggiorativo trova applicazione riguardo ai soggetti obbligati che, nel trimestre precedente alla data di escussione della cauzione, abbiano maturato un debito d'accisa che, non tenendo conto delle somme eventualmente iscritte a ruolo, sia superiore al doppio della cauzione escussa. Al verificarsi di tale condizione la cauzione dovrà essere rideterminata dall'Ufficio delle dogane competente in misura pari al debito d'accisa predetto. Ad esempio, ipotizzando che la cauzione versata ed escussa sia pari a 500€, che sia stata iscritta a ruolo una somma pari a 500€ e che il debito d'accisa maturato sia pari a 2000€ avremo che: $2000€ - 500€ = 1500€$ e quindi la cauzione maggiorata (da mantenere per i sei mesi successivi) sarà pari a 1500€1; - per entrambi i settori di accisa (art. 26-ter, comma 11, e art. 55, comma 13), si dispone che venditori che fatturano il gas naturale ed energia elettrica ai consumatori finali hanno l'obbligo di comunicare, entro la fine di ciascun mese solare ed esclusivamente in forma telematica, i dati sui quantitativi di prodotto fatturati nel mese precedente, ripartiti per destinazione d'uso. Trattasi di previsioni contenenti un obbligo di comunicazione già conosciuto al sistema delle accise per effetto della disposizione, di medesimo tenore, di cui all'art. 12, comma 1, lett. b), del d.l. n. 124 del 2019 convertito, con modificazioni, in l. n. 157 del 2019, adottata per contrastare fenomeni evasivi nel settore del gas naturale e dell'energia elettrica. L'obbligo viene ora assorbito e consolidato all'interno del procedimento tipico di attuazione dell'accisa nei due settori interessati di cui integra una specifica fase strumentale all'attività di vigilanza fiscale sulla congruità dei pagamenti dei ratei mensili, che si sviluppa in parallelo alle distinte fasi di accertamento e di liquidazione dell'imposta fondate sulle dichiarazioni di consumo semestrali; - disposizioni particolari (art. 26-quater e art. 56-bis) per i soggetti che effettuano vettoriamiento o distribuzione del gas naturale (obblighi di comunicazione di avvio attività e di dichiarazione annuale riepilogativa dei quantitativi trasportati); per i soggetti che effettuano estrazione, stoccaggio e rigassificazione (obbligo di comunicazione di avvio attività); per i soggetti che svolgono attività di vettoriamiento o distribuzione di energia elettrica (obblighi di comunicazione di avvio attività e di dichiarazione annuale riepilogativa dei quantitativi trasportati); per i soggetti che producono energia elettrica con cessione totale alla rete di trasmissione o distribuzione (obbligo di comunicazione di avvio attività), fatti salvi i casi eccezionali.

Con specifiche determinazioni del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, ex artt. 26-ter, comma 13, e 55, comma 14, del t.u.a., verranno stabiliti i modelli delle dichiarazioni semestrali e gli elementi specifici da indicare nonché il contenuto specifico dei modelli delle comunicazioni mensili dei quantitativi fatturati nel mese precedente, distinti per destinazione d'uso, che i soggetti obbligati venditori operanti nei settori di accisa del gas naturale e dell'energia elettrica sono tenuti a presentare.

Riguardo, infine, ai soggetti venditori che fatturano il gas naturale e l'energia elettrica ai consumatori finali vengono altresì previsti: - ex artt. 26-bis, comma 5, e 53-bis, comma 7, del t.u.a., appositi meccanismi di scambio di informazioni tra il MASE e questa Agenzia, per l'adozione dei provvedimenti di rispettiva competenza; - ex artt. 26-bis, comma 6, e 53-bis, comma 8, del t.u.a., la messa a disposizione dell'Agenzia, a fini di controllo del regolare

di “autoconsumo” e cioè l’impiego di energia elettrica prodotta per uso proprio.

La fattispecie tributaria in esame prevede una serie di soggetti tenuti al pagamento dell’imposta e al rispetto di una serie di adempimenti oltre che alla titolarità di un’officina elettrica.

In merito ai soggetti obbligati al tributo, l’articolo 53, comma 1 del t.u.a. distingue quelli necessari che sono riconducibili alle seguenti categorie “a) i soggetti che procedono alla fatturazione dell’energia elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori; b) gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio; c) i soggetti che utilizzano l’energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200 kW intendendosi per uso promiscuo l’utilizzazione di energia elettrica in impieghi soggetti a diversa tassazione; c-*bis*) i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica sul mercato elettrico di cui all’articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79, limitatamente al consumo di detta energia” ed evidenzia, al proprio secondo comma, la presenza di altri soggetti eventuali e cioè a richiesta, essenzialmente, individuabili in “a) i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica utilizzata con impiego unico previa trasformazione o conversione comunque effettuata, con potenza disponibile superiore a 200 kW; b) i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica da due o più fornitori, qualora abbiano consumi mensili superiori a 200.000 kWh”.

Vale la pena sottolineare come sia nel primo che nel secondo gruppo di soggetti passivi d’imposta, l’obbligazione tributaria legata alla debenza d’imposta si sviluppa tra quest’ultimi e l’Amministrazione finanziaria.

Parimenti, vale la pena ripetere che il presupposto d’imposta è l’immissione in consumo oppure l’autoconsumo.

Tutti i soggetti passivi sono accumulati degli adempimenti amministrativi che di seguito si indicano.

In primo luogo, viene l’obbligo di denunciare preventivamente la propria attività e di dichiarare ogni variazione, relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie, nonché la cessazione dell’attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati.

versamento dell’accisa, dei dati sui volumi aggregati mensili di prodotto da parte dell’Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA); - *ex artt. 26-ter*, comma 14, e 55, comma 15, del t.u.a., l’adozione di determinazioni del Direttore dell’Agenzia delle entrate e del Direttore dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli per fissare modalità di scambio di informazioni sui dati aggregati relativi alle fatture emesse dai soggetti obbligati di accisa”.

Bisogna poi menzionare l'obbligo di prestare una cauzione sul pagamento dell'accisa determinata dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane in misura pari ad un dodicesimo dell'imposta annua che si presume dovuta in relazione ai dati comunicati dal soggetto nella denuncia.

L'importo della cauzione che deve risultare pari ad un dodicesimo dell'imposta dovuta nell'anno precedente salvo la possibilità di esonero per ditte di notoria solvibilità.

Inoltre, per tali soggetti che esercitano officine di energia elettrica è rilasciata, dal competente ufficio dell'Agenzia delle dogane successivamente alla verifica degli impianti, una licenza di esercizio soggetta al pagamento di un diritto annuale.

Bisogna inoltre annoverare l'obbligo di presentare una dichiarazione di consumo e produzione⁽³⁾, contenente, oltre alle indicazioni relative alla denominazione, alla sede legale, al codice fiscale, al numero della partita iva del soggetto, all'ubicazione dell'eventuale officina, tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta relativo ad ogni mese solare, nonché l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione.

Tra gli adempimenti sopra elencati merita particolare attenzione l'obbligo di presentazione della dichiarazione di consumo e produzione poiché rappresenta sia un importante elemento per la determinazione del debito tributario⁽⁴⁾ sia lo strumento per la determinazione dello spirare del termine di prescrizione⁽⁵⁾ per il recupero d'imposta.

⁽³⁾ In merito alla dichiarazione di consumo e produzione si segnala che l'Agenzia delle accise dogane e monopoli con la nota n. 900 del 2 gennaio 2023 ha fornito alcuni dettagli in merito fusione di società e la gestione degli adempimenti dichiarativi in esame. In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha segnalato che: "A norma del comma 1 dell'art. 2504-bis cod. civ. 'la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione';

fino al momento della stipula dell'atto di fusione le società da essa interessate operano come entità distinte ed autonome, ciascuna titolare di un proprio codice ditta e di specifiche contabilità in seno agli Uffici preposti alla loro;

l'attività svolta dalla società incorporata prima della stipula dell'atto di fusione deve essere mantenuta distinta da quella della società incorporante. Ciò vuol dire che deve essere oggetto di una specifica dichiarazione annuale afferente al suddetto periodo;

successivamente alla stipula dell'atto di fusione la società incorporante subentra alla società incorporata nella fatturazione ai consumatori finali, proseguendone l'attività di fornitura senza soluzione di continuità e assumendo la relativa obbligazione tributaria.

La società incorporante o la nuova società provvede a versare sulle proprie contabilità di ambito corrispondenti ai territori di fornitura i ratei in precedenza dovuti dall'incorporata in relazione all'attività predetta".

⁽⁴⁾ Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2022, n. 38126: "Come questa Corte ha precisato

(Cass. civ., 5 giugno 2020, n. 10684), dalla struttura dell'imposta in esame si ricava che i fatti generatori identificano soggetti ben determinati, coerentemente con la caratterizzazione tipologica del tributo che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'erario, la concentrazione del controllo (in termini, Cass. civ., sez. un., 31 dicembre 2018, n. 33687; 19 aprile 2013, n. 9567; 6 agosto 2014, n. 17627 e, tra le ultime, 1° febbraio 2019, n. 3050; 30 ottobre 2019, nn. 27791 e 27792). Il che implica che il controllo deve essere compiuto su soggetti specifici, posto che solo a coloro che esercitano officine di energia elettrica è rilasciata, successivamente alla verifica degli impianti, una licenza di esercizio, in luogo dell'autorizzazione (art. 53, commi 5 e 7, nel testo risultante dalla novella del 2007). Il che è coerente con l'art. 5 del medesimo decreto che, nel delineare il regime del deposito fiscale, che è quello relativo alla fabbricazione, alla lavorazione e alla detenzione dei prodotti soggetti ad accisa e in regime sospensivo (in conformità all'art. 11, paragrafo 2, della direttiva n. 92/12/CEE), stabilisce - comma 2 - che 'l'esercizio del deposito fiscale è subordinato al rilascio di una licenza...'. Ed è proprio la polarizzazione su soggetti predeterminati che è utile a combattere i fenomeni elusivi paventati. Il soggetto passivo ha la possibilità di verificare la sussistenza dei presupposti per le agevolazioni o per le esenzioni e pone l'Agenzia nelle condizioni di liquidare l'imposta e di svolgere i propri controlli sulla base della dichiarazione di consumo annuale. E la dichiarazione, 'oltre alle indicazioni occorrenti per l'individuazione della ditta (denominazione, sede, ubicazione dell'officina, codice fiscale e numero della partita IVA), deve contenere tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta' (D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 55, comma 5, nel testo antecedente al 2007, riprodotto e integrato dall'art. 53, comma 8, nel testo novellato nel 2007): sicché consente di contabilizzare i consumi che si sono effettuati per tipologia di tassazione e di liquidare il relativo importo, il che agevola l'attività di verifica e aiuta a scongiurare l'evasione".

(⁵) Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2022, n. 38127: "Va quindi evidenziato che l'art. 57, comma 3, d.lgs. n. 504/1995, in materia di decorrenza del termine di prescrizione delle accise sull'energia elettrica, prevede che: 'Il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo. In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito'. La previsione normativa, in particolare, contempla due diversi momenti di decorrenza del termine di prescrizione, che fanno riferimento o alla data del consumo ovvero della scoperta dell'illecito. Con riferimento al primo profilo, quello cioè che ha a riferimento il momento in cui 'è avvenuto il consumo', questa Corte (Cass. civ., 12 febbraio 2019, n. 4034), ha precisato che, con tale allocuzione, si intende fare riferimento al momento in cui è possibile verificare che il contribuente-fabbricante abbia adempiuto agli obblighi di legge e, dunque, a quello di presentazione della dichiarazione annuale di cui all'art. 55 T.U.A, comma 1" e ancora "La Corte costituzionale, con sentenza 26 ottobre 2021, n. 200, pronunciando sulla questione di legittimità costituzionale della previsione in esame, per contrasto con gli artt. 3 e 24, Cost., pur avendo ritenute inammissibili le questioni prospettate in considerazione della prioritaria valutazione del legislatore in ordine alla individuazione dei mezzi più idonei al conseguimento di un fine costituzionalmente necessario, ha evidenziato come la norma si presti a non individuare in maniera certa il *dies a quo* di inizio del computo, così esponendo a tempo indeterminato il contribuente alle pretese del fisco, potenzialmente avanzabili anche a distanza di decenni dall'insorgenza dell'obbligo rimasto adempiuto.

In quest'ambito, tuttavia, la medesima Corte ha evidenziato come l'intervento richiesto dalle ordinanze di rimessione avrebbe l'effetto di un intervento manipolativo-additivo, la cui scelta, invero, è prioritariamente affidata alla discrezionalità del legislatore ed ha quindi dichiarato inammissibili le questioni.

Ciò precisato, allo stato, dunque, della disciplina normativa in esame comunque vigen-

te, occorre procedere ad una sua applicazione che miri ad evitare il rischio adombrato dalla suddetta pronuncia costituzionale, cioè di una lesione del diritto di difesa del contribuente e di un irragionevole effetto discriminatorio per il contribuente tenuto al pagamento dell'accisa.

Ragionando entro questa direttiva interpretativa, il punto di partenza, ai fini dell'applicazione della previsione normativa, non può essere il fatto in sé di un omesso versamento di quanto dovuto, poiché questo attiene all'obbligazione tributaria di pagamento ed integra la condotta sanzionata.

Lo ha chiarito la Corte (Cass. civ., 22 novembre 2021, n. 35903), che ha precisato che: "La struttura della norma postula che i 'comportamenti omissivi' non possano essere identificati con il fatto contestato. Questi, infatti, rilevano perché impeditivi della 'scoperta del fatto illecito', ossia, con riguardo alla fattispecie in giudizio, l'omesso versamento. In altri termini, l'omesso versamento integra la condotta sanzionata e, dunque, in quanto tale non può anche coincidere con il fatto che ha impedito di scoprire la condotta stessa".

Di per sé, dunque, il mancato pagamento dell'accisa non può costituire presupposto per l'applicazione della previsione normativa in esame: è dunque necessario procedere ad una ulteriore analisi interpretativa, al fine di chiarire quando possa dirsi sussistente una condotta omissiva che renda giustificabile l'individuazione del *dies a quo* del termine di prescrizione con riferimento al successivo momento della scoperta del fatto illecito.

In questo ambito, si deve ritenere che solo i 'comportamenti omissivi', cioè ulteriori rispetto alla condotta tipica e sanzionata, possano rilevare ai fini della corretta applicazione della previsione in esame, mentre sono privi di incidenza, per l'espresso dato letterale della norma, i comportamenti attivi. Ciò si spiega, del resto, sul rilievo che le condotte omissive sono, in quanto tali, suscettibili di occultare il fatto illecito e, dunque, di impedire il controllo da parte dell'amministrazione.

Sul punto, è stato precisato (Cass. civ., 16 ottobre 2020, n. 22597; Cass. civ., 12 novembre 2019, n. 29204) che: "Per comportamento omissivo deve, piuttosto, intendersi (...), una condotta illecita volta a celare la debenza dell'imposta attraverso alterazioni documentali o contabili di non immediata e facile percezione da parte dell'Amministrazione, tanto da dover essere 'scoperta' attraverso apposita indagine o, quantomeno, un'autodenuncia del contribuente".

Quel che può, quindi giustificare uno spostamento del *dies a quo* per la decorrenza del termine di prescrizione rispetto a quello dell'omessa dichiarazione e che preservi il principio di difesa e di non discriminazione, secondo quanto evidenziato dalla pronuncia della Corte costituzionale, è, invero, non tanto l'omessa dichiarazione, ma necessariamente un comportamento ulteriore del contribuente che impedisca all'amministrazione finanziaria di avere precisa contezza della esistenza dell'obbligazione tributaria e di identificazione del soggetto passivo: sotto tale profilo, quel che assume rilevanza e che giustifica l'applicazione della previsione normativa in esame è la realizzazione di una condotta, riconducibile allo stesso contribuente, di occultamento della realtà dei fatti.

È quindi solo questa condotta, anche colposa, riconducibile allo stesso contribuente che rende giustificabile, nell'ottica del legislatore, uno spostamento del termine di prescrizione, poiché si impone a carico dell'amministrazione finanziaria una attività di disvelamento della realtà fattuale che giustifica un diverso momento di partenza del termine di prescrizione: realtà fattuale che risulta celata proprio in relazione al comportamento del contribuente.

È dunque sotto tale ottica che può trovare giustificazione a danno del contribuente uno spostamento del *dies a quo* del termine di prescrizione: la circostanza, cioè, che l'attività di

Su quest'ultimo aspetto, l'articolo 57, comma 3 t.u.a. prevede che "Il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo.

In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito"; si devono però segnalare forti dubbi di legittimità evidenziati dalla Corte costituzionale⁽⁶⁾.

controllo dell'amministrazione viene ad essere contrastata da un comportamento del medesimo contribuente che ha alterato la realtà dei fatti.

⁽⁶⁾ Corte cost., 26 ottobre 2021, n. 200: "1.- Occorre rammentare come questa Corte abbia già avuto modo di chiarire (sentenza n. 280 del 2005) e successivamente ribadire (sentenza n. 11 del 2008 e ordinanza n. 178 del 2008) che l'art. 24 Cost. impedisce di lasciare il contribuente assoggettato all'azione del fisco per un tempo indeterminato.

Sebbene tale principio sia stato originariamente formulato con riferimento alla decadenza e all'azione esecutiva, la sua più ampia portata, estesa oltre i limiti dell'iniziale affermazione, trova conferma, sia in dottrina, sia nella giurisprudenza costituzionale.

Da essa si può infatti evincere come il diritto di difesa impedisca anche un'indeterminata o irragionevolmente ampia soggezione del contribuente all'azione accertativa del fisco (sentenze n. 247 del 2011 e n. 356 del 2008), ancorché condizionata dal mancato compimento di una specifica attività posta dalla legge a carico del contribuente medesimo.

Inoltre, questa Corte, a soddisfacimento dell'esigenza di certezza nei rapporti giuridici, ha avuto modo di avallare come costituzionalmente orientata l'interpretazione volta a porre un termine prescrizionale determinato all'esercizio dell'azione di recupero dei tributi doganali (sentenza n. 247 del 2011) e di considerare essenziale la previsione di un preciso limite temporale per l'esercizio del potere sanzionatorio dell'amministrazione, in chiave di tutela dell'interesse soggettivo alla definizione della propria situazione giuridica (sentenza n. 151 del 2021).

Tanto considerato, la norma censurata, identificando nella scoperta dell'illecito il termine di decorrenza della prescrizione del credito tributario – e della decadenza dalla pretesa sanzionatoria, per effetto del rinvio operato dall'art. 20, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 – non individua in maniera certa il *dies a quo* di inizio del computo, così esponendo a tempo indeterminato il contribuente alle pretese del fisco, potenzialmente avanzabili anche a distanza di decenni dall'insorgenza dell'obbligo rimasto inadempito, in violazione dell'art. 24 Cost. Ad aggravare il pregiudizio del diritto di difesa, quantomeno con riferimento al credito dell'imposta, concorrono l'esclusiva previsione di un termine di prescrizione – suscettibile, a differenza di quello di decadenza, di interruzione e, quindi, eventuale fonte di ulteriore indeterminazione – nonché la circostanza che l'obbligo di conservazione documentale, funzionale a contraddire le pretese del fisco, sia previsto per un tempo molto più breve (artt. 2220 del codice civile e 8, comma 5, della L. 27 luglio 2000, n. 212, recante 'Disposizioni in materia di statuto del contribuente', nonché, attualmente, art. 15, comma 6, t.u. accise).

Ritenuta la necessità che il contribuente non sia assoggettato al potere del fisco per un tempo indeterminato – principio a cui rispondono i *tertia comparationis* evocati dalla Corte rimettente, ossia l'art. 57, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), l'art. 43, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), l'art. 76, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nonché l'art. 15 (Recupero dell'accisa e prescrizione del diritto all'imposta) t.u. accise, come da ultimo sostituito dall'art. 4-ter, comma 1, lettera c), del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia

La fattispecie delle accise sull'energia elettrica attribuisce un ruolo particolarmente significativo alla definizione di officina elettrica⁽⁷⁾ la quale secondo, secondo l'articolo 54 t.u.a., è costituita da "è costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi".

Poi, i commi successivi puntualizzano che "2. Costituiscono officine distinte le diverse stazioni di produzione dell'energia elettrica che una stessa ditta esercita in luoghi distinti anche quando queste stazioni siano messe in comunicazione fra loro mediante un'unica stazione di distribuzione. 3. Le officine delle ditte acquirenti di energia elettrica, per farne rivendita o per uso proprio, sono costituite dall'insieme dei conduttori, degli apparecchi di trasformazione, di accumulazione e di distribuzione, a partire dalla presa dell'officina venditrice. 4. Sono da considerare come officine, agli effetti dell'imposizione, anche gli apparati di produzione e di accumulazione montati su veicoli ad eccezione di quelli utilizzati per la

fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella L. 1 dicembre 2016, n. 225 – la disciplina recata dalla disposizione censurata produce, sotto il profilo difensivo, un irragionevole effetto discriminatorio per il contribuente tenuto all'imposta di consumo (ora accisa) sull'energia elettrica.

3.2.- Se è dunque palese l'inadeguatezza del regime tuttora dettato dall'art. 57, comma 3, secondo periodo, t.u. accise, segnatamente rispetto alle esigenze poste dall'art. 24 Cost., quali in precedenza evidenziate, deve, tuttavia, rilevarsi come a essa non possa porre rimedio questa Corte. È, infatti, rimesso alla valutazione discrezionale del legislatore, anche in forza del principio della polisistematicità dell'ordinamento tributario, il ragionevole adattamento ai vari tributi di istituti comuni, quali la prescrizione e la decadenza della pretesa fiscale (n. 375 del 2002; nello stesso senso, sentenza n. 201 del 2020), combinandole e modulandole in relazione agli specifici interessi di volta in volta coinvolti".

(7) Cass. civ., sez. V, 10 maggio 2019, n. 12446: "L'art. 54 t.u.a. introduce la nozione di officina di produzione, ossia quella che è costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi (comma 1); costituiscono distinte officine, cd. di produzione, le diverse stazioni di produzione dell'energia elettrica che una stessa ditta esercita in luoghi distinti anche quando queste stazioni siano messe in comunicazione fra loro mediante un'unica stazione di distribuzione, mentre le officine cd. Di acquisto – cioè delle ditte acquirenti di energia elettrica, per farne rivendita o per uso proprio – sono costituite dall'insieme dei conduttori, degli apparecchi di trasformazione, di accumulazione e di distribuzione, a partire dalla presa dell'officina venditrice (comma 2)" ed ancora "In sintesi, dunque, l'intero assetto normativo ruota tutto sulle nozioni di officina, di produzione o di acquisto, quali luoghi fisici, sulla nozione di consumatore quale destinatario ed utilizzatore finale dell'energia elettrica, nonché sulla tariffazione per punto di presa".

produzione di energia elettrica non soggetta ad imposta, di cui all'art. 52, comma 2, lettera b)».

Dalla lettura della norma emerge, in primo luogo, che la definizione di officina elettrica è aperta e cioè aderente alle esigenze legate allo sviluppo tecnologico e normativo nel settore della generazione elettrica.

Infatti, lo sviluppo continuo di fonti energetiche alternative rispetto a quelle fossili determina la previsione di processi produttivi di generazione sempre diversi.

Inoltre, come emerge in giurisprudenza e dai dati da indicare nella dichiarazione di consumo e produzione c'è una stretta attinenza tra l'officina elettrica e la sua identificazione catastale sebbene tra le due discipline fiscali vi siano delle differenze come, ad esempio, la torre d'acciaio che sorregge il rotore di un impianto eolico⁽⁸⁾.

Si caratterizza, inoltre, per la circostanza che i beni di cui si compone, sono teleologicamente predisposti per la produzione di energia elettrica e per la gestione delle attività ancillari, ausiliari e connesse; ciò richiede la connessione⁽⁹⁾ alla rete elettrica nazionale che deve essere effettuata rispettando gli adempimenti procedurali e autorizzativi in materia di apertura di un'officina elettrica.

⁽⁸⁾ Cass. civ., sez. trib., 7 febbraio 2022, n. 3856: «Ai fini del calcolo della rendita catastale dell'impianto eolico, ai sensi dell'art. 1, comma 21, l. n. 208 del 2015, non va computata la torre in acciaio che sostiene il peso della navicella e del rotore, trattandosi di elemento funzionale allo specifico processo produttivo, dovendo il giudice di merito accertare se la torre eolica, benché stabilmente infissa al suolo, assolva, oltre alla funzione passiva di sostegno al pari di un traliccio di una linea elettrica e, quindi, di mero supporto statico, anche quella di componente attiva ed essenziale per la produzione di energia» (così Cass. civ. n. 1010/21; nello stesso senso: Cass. civ. nn. 20726/20; 21287/20; 21460/20).

⁽⁹⁾ Cass. civ., sez. trib., 3 aprile 2024, n. 8805, la quale dal punto di vista della imposta di registro da assolvere su un trasferimento di una società proprietaria di un impianto fotovoltaico non connesso alla rete così si esprime: «complesso degli elementi trasferiti [che] sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma e che la questione se tale complesso debba o meno contenere sia beni mobili che beni immobili deve essere valutata alla luce della natura dell'attività economica di cui trattasi (CG Unione europea 19 dicembre 2018, causa C-17/18, cit., punto 15; CG Unione europea 10 novembre 2011, causa C-444/10, cit., punti 25 e 26);».

D'altronde, l'officina elettrica deve essere valutata ai fini dell'attività aziendale. Infatti, nella sentenza in parola si riporta quanto segue: «... a detti fini, 'deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire nell'ambito della valutazione globale delle circostanze di fatto che dev'essere effettuata per determinare se l'operazione di cui trattasi rientri nella nozione di trasferimento di un'universalità di beni', ai sensi della direttiva IVA (CG Unione europea, 19 dicembre 2018, cit., punto 15; CG Unione europea, 10 novembre 2011, cit., punto 32) ...».

È interessante rilevare che l'officina elettrica costituisce il fulcro del modulo dell'accisa sull'energia elettrica sin dal procedimento amministrativo⁽¹⁰⁾ di rilascio della licenza d'esercizio.

Infatti, il soggetto passivo che presenta l'istanza per l'attivazione del processo di rilascio dell'autorizzazione deve indicare le peculiarità tecniche dei diversi componenti dell'impianto e specificare se l'officina elettrica è connessa alla rete nazionale di distribuzione oppure se parte di una rete interna di utenza⁽¹¹⁾ o di un sistema efficiente di utenza⁽¹²⁾.

⁽¹⁰⁾ Cass. civ., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26152: "2.4. I soggetti obbligati al pagamento delle accise e, in particolare, gli esercenti officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio, 'hanno l'obbligo di denunciare preventivamente la propria attività all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente per territorio e di dichiarare ogni variazione' (t.u.a. articolo 53, comma 4). A seguito della denuncia, l'Ufficio competente, verificata la sussistenza di tutte le condizioni previste dalla legge ed effettuati i necessari controlli, rilascia alle officine di produzione di energia elettrica una licenza di esercizio (t.u.a., articolo 53, comma 7) e queste ultime sono tenute a presentare, entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce, 'una dichiarazione di consumo annuale, contenente, (...), tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta relativo ad ogni mese solare, nonché l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione' (T.U.A., articolo 53, commi 8 e 9)".

⁽¹¹⁾ Legge 23 luglio 2009, n. 99 "Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia" articolo 33 (Reti interne di utenza): "1. Nelle more del recepimento nell'ordinamento nazionale della normativa comunitaria in materia, è definita Rete interna di utenza (RIU) una rete elettrica il cui assetto è conforme a tutte le seguenti condizioni:

a) è una rete esistente alla data di entrata in vigore della presente legge, ovvero è una rete di cui, alla medesima data, siano stati avviati i lavori di realizzazione ovvero siano state ottenute tutte le autorizzazioni previste dalla normativa vigente;

b) connette unità di consumo industriali, ovvero connette unità di consumo industriali e unità di produzione di energia elettrica funzionalmente essenziali per il processo produttivo industriale, purché esse siano ricomprese in aree insistenti sul territorio di non più di tre comuni adiacenti, ovvero di non più di tre province adiacenti nel solo caso in cui le unità di produzione siano alimentate da fonti rinnovabili;

c) è una rete non sottoposta all'obbligo di connessione di terzi, fermo restando il diritto per ciascuno dei soggetti ricompresi nella medesima rete di connettersi, in alternativa alla rete con obbligo di connessione di terzi;

d) è collegata tramite uno o più punti di connessione a una rete con obbligo di connessione di terzi a tensione nominale non inferiore a 120 kV;

e) ha un soggetto responsabile che agisce come unico gestore della medesima rete. Tale soggetto può essere diverso dai soggetti titolari delle unità di consumo o di produzione, ma non può essere titolare di concessioni di trasmissione e dispacciamento o di distribuzione di energia elettrica.

2. Ai fini della qualità del servizio elettrico e dell'erogazione dei servizi di trasmissione e di distribuzione, la responsabilità del gestore di rete con obbligo di connessione di terzi è limitata, nei confronti delle unità di produzione e di consumo connesse alle RIU, al punto di connessione con la rete con obbligo di connessione di terzi, ferma restando l'erogazione, da parte della società Tenta Spa, del servizio di dispacciamento alle singole unità di produzione

Il soggetto denunciante, inoltre, deve indicare l'impiego dell'energia elettrica prodotta e cioè se questo bene è realizzato per uso proprio, oppure per il proprio fabbisogno energetico e la cessione di energia elettrica prodotta in esubero, per uso commerciale oppure per la cessione in blocco ad operatori del mercato; in ogni caso è necessario indicare i consumi ausiliari di centrali seguendo l'impianto normativo delle accise e non quello che può emergere da altre discipline⁽¹³⁾.

e di consumo connesse alla RIU. Resta in capo al soggetto responsabile della RIU il compito di assicurare la sicurezza di persone e cose, in relazione all'attività svolta.

3. Entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, l'Autorità per l'energia elettrica e il gas:

a) individua i casi di cui al comma 1 e li comunica al Ministero dello sviluppo economico;

b) stabilisce le modalità con le quali è assicurato il diritto dei soggetti connessi alla RIU di accedere direttamente alle reti con obbligo di connessione di terzi;

c) fissa le condizioni alle quali le singole unità di produzione e di consumo connesse nella RIU fruiscono del servizio di dispacciamento;

d) definisce le modalità con le quali il soggetto responsabile della RIU provvede alle attività di misura all'interno della medesima rete, in collaborazione con i gestori di rete con obbligo di connessione di terzi deputati alle medesime attività;

e) ai sensi dell'articolo 2, comma 12, lettere a) e b), della legge 14 novembre 1995, n. 481, formula proposte al Ministero dello sviluppo economico concernenti eventuali esigenze di aggiornamento delle vigenti concessioni di distribuzione, trasmissione e dispacciamento".

⁽¹²⁾ Agenzia dogane e monopoli, circolare n. 12 del 25 luglio 2014, avente ad oggetto "Energia elettrica – Sistemi efficienti di utenza (SEU) – Modalità di applicazione della disciplina delle accise".

⁽¹³⁾ T.a.r. Lombardia, sez. II, 1° giugno 2023, n. 1362: "In pratica sono SA tutti quelli necessari per realizzare il ciclo produttivo, quindi sia quelli destinati all'incenerimento del combustibile (RSU nel caso di specie) sia quelli necessari alla produzione di energia elettrica, da destinare poi alla cessione. L'unitarietà del ciclo produttivo è confermata dalla disciplina del D.Lgs. n. 152/2006 (c.d. Codice dell'ambiente), che all'art. 182 comma 4 prevede che l'autorizzazione alla realizzazione e alla gestione di nuovi impianti possa essere rilasciata solo se il processo di combustione garantisce un recupero energetico elevato. La produzione di energia elettrica (recupero energetico) implica quindi necessariamente la combustione dei rifiuti, il tutto in un processo tecnico-produttivo unitario, anche con riguardo ai servizi ausiliari della centrale (cfr. Consiglio di Stato, Sezione VI, sentenza n. 900/2016: "...ciò che rileva, ai fini del riconoscimento dell'incentivo CIP 6/92, è la produzione netta di energia, che si ottiene scomputando dalla energia immessa in rete i consumi di energia effettuati per produrla, mentre irrilevante è la distinzione tra produzione di energia e trattamento di rifiuti, oppure tra il carattere polifunzionale o monofunzionale dell'impianto, in quanto ciò che la normativa intende premiare è la produzione di energia realmente immessa in rete, che derivi da fonti rinnovabili o assimilate, quale, appunto, l'incenerimento dei rifiuti").

1.4 Nel quarto mezzo la ricorrente denuncia l'illegittimità della deliberazione impugnata per l'asserita violazione dell'art. 52 comma 2 lettera f) del D.Lgs. n. 504/1995, vale a dire il Testo Unico sulle imposte sulla produzione e sui consumi (c.d. accise).

La normativa fiscale, infatti, conterebbe una nozione di SA più restrittiva di quella risultante dalla deliberazione n. 2/2006 (cfr. per il testo dell'articolo 52 applicabile *ratione*

temporis alla presente fattispecie, il doc. 26 della ricorrente).

Secondo la lettera 'f' citata è esente da accisa l'energia utilizzata nei servizi ausiliari 'strettamente connessi al compimento del ciclo di generazione o di trasformazione dell'energia elettrica' e quindi – conclude l'esponente – non sarebbero SA le parti di impianto relative all'incenerimento dei rifiuti.

Anche tale censura è priva di pregio giacché sovrappone indebitamente la disciplina fiscale sulle accise a quella sull'incentivazione alla produzione di energia elettrica di cui al Cip 6/92.

La disciplina di quest'ultimo e degli atti anche legislativi di riferimento (legge n. 9/1991 ad esempio) non ha alcuna rilevanza ai fini tributari.

Se il TU sulle accise vuole identificare le ipotesi di esenzione di imposta, il Cip 6/92 si inserisce in un quadro normativo di agevolazioni alla produzione, purché però si tratti di energia elettrica effettivamente ceduta e non impiegata nei servizi ausiliari di impianto.

Attesa tale finalità, messa in luce dalla giurisprudenza amministrativa in numerosissime pronunce, la nozione di 'servizio ausiliario' non può che essere quella più volte ricordata, senza alcuna rilevanza della legislazione tributaria (si veda ancora Consiglio di Stato, Sezione VI, sentenza n. 9/2022, punto 3.1 della narrativa in DIRITTO).

Cons. Stato, sez. VI, 30 ottobre 2019, n. 7427: "4.1 – Più precisamente, il concetto di energia assorbita dai servizi ausiliari, come già evidenziato, è stato precisato nella delibera dell'Autorità 9 gennaio 2006 n.2. Contrariamente a quanto sostenuto dell'appellante, si tratta di una norma applicabile al caso di specie in quanto norma interpretativa in senso proprio, dato che rimane all'interno del significato letterale della locuzione 'servizi ausiliari' proprio del linguaggio comune.

Inoltre, come già sottolineato, essa si pone in completa sintonia con le finalità ultima del sistema incentivante e dunque era già ricavabile in via interpretativa senza la necessità di una precisazione formale.

4.2 – Da un altro punto di vista, come evidenziato anche dal T.A.R., la stessa ricalca – con la precisazione di seguito indicate – l'art. 52 comma 2 lettera f) del d. lgs. 26 ottobre 1995 n.504, che determina ai fini fiscali la quota di energia prodotta da un impianto da assoggettare all'imposta di fabbricazione.

La contestazione dell'appellante – secondo cui nella delibera 2/06 rientrano tra i servizi ausiliari anche quelli relativi al 'trattamento del combustibile', mentre analoga previsione non è contenuta nella normativa fiscale di cui al citato art. 52, che considera esente dalle accise solo l'energia impiegata nelle centrali elettriche per servizi ausiliari strettamente connessi al compimento del ciclo di generazione o di trasformazione dell'energia elettrica – non appare decisiva, così come la censura di cui al terzo motivo di appello, con cui si contesta la delibera n. 2/06 per contrasto con la disciplina fiscale ivi richiamata.

4.3 – Al riguardo, l'impossibilità di considerare autonomamente, e quindi di escludere dall'energia assorbita dai servizi ausiliari, l'energia destinata alla sezione di incenerimento, oltre che imposta dai principi generali già delineati, è coerente con l'art. 5 comma 4 del d. lgs. 5 febbraio 1997 n.22, sostituito poi dall'art. 182 comma 4 del d. lgs. 3 aprile 2006 n.152, che vieta la combustione di rifiuti senza contestuale recupero energetico. Come già osservato dalla Sezione (cfr. Cons. St, Sez. VI, n. 3774/2018), ciò significa che i consumi della sezione di incenerimento, anche se questa fosse tecnicamente separabile da quella dedicata alla generazione di energia, sono per legge inscindibili dagli altri, e quindi non sono scorporabili dai servizi ausiliari, intesi come quelli necessari a produrre energia.

Si tratta di un risultato prodotto da norme di rango primario destinato a vincolare l'interpretazione del provvedimento CIP 6/92 nei termini sin qui esposti e che non può essere condizionato dalla diversa ampiezza delle normative fiscali, dettate ad altri fini, e

Meritano una specifica menzione i “complessi di misura”⁽¹⁴⁾ che si tratta di apparati tecnologici i quali vengono installati nell’officina ed univocamente identificati nella presente denuncia preventiva.

Devono essere conformi alle prescrizioni di sicurezza previste dalla vigente normativa metrica e pertanto, in linea di massima, devono possedere le seguenti caratteristiche: i contatori muniti di registri totalizzatori progressivi, non alterabili e non azzerabili, salvo effrazione dei sigilli del produttore e/o evidente manomissione dell’involucro; la relativa costante di misura non è in alcun modo manipolabile, anche con interventi effettuati da remoto sul *software* di misura; l’inserzione ed il montaggio sono stati effettuati conformemente alle vigenti norme tecniche.

La disamina delle accise sull’energia elettrica deve includere il dibattito sulla natura giuridica degli oneri di sistema.

Gli oneri di sistema sono dei corrispettivi dovuti dall’utente finale al momento della fatturazione dell’energia elettrica e si distinguono in “oneri generali relativi al sostegno delle energie rinnovabili ed alla cogenerazione ASOS”⁽¹⁵⁾ e “rimanenti oneri generali ARIM”.

In particolare, tali corrispettivi sono dovuti in relazione all’articolo 3, commi 10 e 11, del decreto legislativo del 16 marzo 1979 n. 79 (Attuazione della direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno

richiamata solo quale ausilio interpretativo e, pertanto, da adattare alla specificità del riconoscimento degli incentivi per cui è causa.

In altre parole, anche se dal punto di vista fiscale possono esistere dei servizi ausiliari esenti da imposte e dei servizi ausiliari assoggettati ad imposta, dal punto di vista dell’erogazione degli incentivi tale distinzione non esiste: i consumi dei servizi ausiliari esenti e tassati, identificati con il citato criterio di funzionalità, sono comunque servizi ausiliari”.

⁽¹⁴⁾ Direttiva UE 26 febbraio 2014, n. 2014/32/UE concernente l’armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alla messa a disposizione sul mercato di strumenti di misura all’articolo 2 prevede che: “1. La presente direttiva si applica agli strumenti di misura definiti negli allegati specifici da III a XII (di seguito ‘gli allegati specifici degli strumenti’) concernenti i contatori dell’acqua (MI-001), i contatori del gas e i dispositivi di conversione del volume (MI-002), i contatori di energia elettrica attiva (MI-003), i contatori di energia termica (MI-004), i sistemi di misura per la misurazione continua e dinamica di quantità di liquidi diversi dall’acqua (MI-005), gli strumenti per pesare a funzionamento automatico (MI-006), i tassametri (MI-007), le misure materia lizzate (MI-008), gli strumenti di misura della dimensione (MI- 009) e gli analizzatori di gas di scarico (MI- MI-010).

⁽¹⁵⁾ Si devono considerare la deliberazione ARERA 28 giugno 2017, n. 481/2017/R/ EEL sulla “Struttura tariffaria degli oneri generali di sistema per il settore elettrico applicabile dal 1° gennaio 2018. Definizione dei raggruppamenti degli oneri di sistema” e la deliberazione 28 dicembre 2017, n. 922/2017/R/ EEL sul “completamento della riforma della struttura tariffaria degli oneri generali di sistema per le utenze non domestiche del settore elettrico e coordinamento con il nuovo sistema di riconoscimento delle agevolazioni per le imprese a forte consumo di energia elettrica, modifiche e integrazioni del TIT anche con riferimento alle utenze domestiche.

dell'energia elettrica), il quale così recita: "10. Per l'accesso e l'uso della rete di trasmissione nazionale è dovuto al gestore un corrispettivo determinato indipendentemente dalla localizzazione geografica degli impianti di produzione e dei clienti finali, e comunque sulla base di criteri non discriminatori. La misura del corrispettivo è determinata dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, considerando anche gli oneri connessi ai compiti previsti al comma 12 ed è tale da incentivare il gestore allo svolgimento delle attività di propria competenza secondo criteri di efficienza economica. Con lo stesso provvedimento l'Autorità disciplina anche il periodo transitorio fino all'assunzione della titolarità da parte del gestore di cui al comma 4" e anche "11. Entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, con uno o più decreti del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato, di concerto con il Ministro del tesoro, bilancio e della programmazione economica, su proposta dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas, sono altresì individuati gli oneri generali afferenti al sistema elettrico, ivi inclusi gli oneri concernenti le attività di ricerca e le attività di cui all'articolo 13, comma 2, lettera e). L'Autorità per l'energia elettrica e il gas provvede al conseguente adeguamento del corrispettivo di cui al comma 10. La quota parte del corrispettivo a copertura dei suddetti oneri a carico dei clienti finali, in particolare per le attività ad alto consumo di energia, è definita in misura decrescente in rapporto ai consumi maggiori". Inoltre, gli articoli 1 e 2, comma 5, d. l. n. 25 del 2003 definiscono la composizione degli oneri di sistema mentre l'art. 39, comma 3, d. l. n. 83 del 2012, conv. con mod. dalla l. n. 134 del 2012 individua il soggetto tenuto a sopportare i suddetti costi

Tali corrispettivi hanno generato diversi dubbi interpretativi in merito alla loro natura giudica la quale, dopo un intenso confronto tra indirizzi giurisprudenziali contrastanti, è stata definita la Corte di cassazione come non tributaria e pertanto non ascrivibile all'ambito delle accise⁽¹⁶⁾.

(16) Cass. civ., sez. un., 14 maggio 2024, n. 27686: "10. La materia del contendere si colloca nell'ambito della liberalizzazione del mercato dell'energia e si parla di 'OGdS' all'articolo 3, commi 10 e 11, d.lgs. n. 79 del 1999 (Attuazione della direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica), che recita: '10. Per l'accesso e l'uso della rete di trasmissione nazionale è dovuto al gestore un corrispettivo determinato indipendentemente dalla localizzazione geografica degli impianti di produzione e dei clienti finali, e comunque sulla base di criteri non discriminatori. La misura del corrispettivo è determinata dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, considerando anche gli oneri connessi ai compiti previsti al comma 12 ed è tale da incentivare il gestore allo svolgimento delle attività di propria competenza secondo criteri di efficienza economica' e ancora '11. Quanto all'indi-

viduazione del soggetto tenuto al pagamento degli oneri generali di sistema, la disciplina rimanda al disposto dell'art. 39, comma 3, d. l. n. 83 del 2012, conv. con mod. dalla l. n. 134 del 2012, il quale recita: '3. I corrispettivi a copertura degli oneri generali di sistema elettrico ed i criteri di ripartizione dei medesimi oneri a carico dei clienti finali sono rideterminati dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas entro 60 giorni dalla data di emanazione dei decreti di cui al comma 1, in modo da tener conto della definizione di imprese a forte consumo di energia contenuta nei decreti di cui al medesimo comma 1 e nel rispetto dei vincoli di cui al comma 2, secondo indirizzi del Ministro dello sviluppo economico. Dalla data di entrata in vigore della rideterminazione è conseguentemente abrogato l'ultimo periodo del comma 11 dell'articolo 3 del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79'.

I giudici amministrativi, nelle controversie con l'ARERA che hanno riguardato la filiera commerciale del settore elettrico e, segnatamente, l'attribuzione ai venditori della piena responsabilità per il pagamento ai distributori degli oneri di sistema, anche in caso di insolvenza dei clienti finali, hanno affermato principi validi anche per i rapporti riguardanti la filiera del settore del gas, qui oggetto di esame, anche se ne va segnalata una diversa incidenza su prezzo finale (4,5% per il gas contro il 20% del prezzo totale dell'elettricità". Inoltre "13. La sentenza del Giudice dell'Unione Europea, tuttavia, solo apparentemente fornisce risposta sulla natura giuridica degli 'OGdS' in quanto demanda al giudice nazionale il compimento di plurime verifiche (in riferimento all'obbligatorietà del versamento alla CSEA), sul rilievo che 'spetta tuttavia al giudice del rinvio confermare la sussistenza di un siffatto obbligo e parimenti quella del controllo del rispetto di quest'ultimo da parte delle autorità competenti'.

Inoltre, in merito alla raggiunta conclusione circa la natura d'imposta indiretta degli 'OGdS', fa 'riserva di verifica, da parte del giudice del rinvio, degli elementi di fatto e delle norme del diritto nazionale su cui siffatta risposta della Corte si basa' e – ancor più chiaramente – afferma che 'spetta al giudice del rinvio verificare se i corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico soddisfino le menzionate condizioni'.

Il *decisum* è esplicitamente limitato alla nozione eurounitaria di imposta indiretta e, in realtà, la Corte di Giustizia non ha affatto statuito che, nell'ordinamento italiano, gli oneri generali di sistema devono rientrare nel novero delle imposte (e, dunque, che hanno natura fiscale), ma piuttosto ha inteso equiparare gli 'OGdS' ad '*indirect taxes*' ai soli ed esclusivi fini dell'applicazione della Direttiva 2003/96/CE.

La decisione della Corte di Giustizia UE, resa all'esito di rinvio pregiudiziale, ha effetti vincolanti assoluti sul processo al cui interno è stata sollevata la pregiudiziale comunitaria, per cui, pur spettando al giudice remittente la decisione della causa principale, questi dovrà farlo dando attuazione alle statuizioni della Corte in merito ai provvedimenti consequenziali sul piano del diritto interno' e ancora "16. Ad ogni modo, la Corte di Giustizia osserva che, in assenza di una definizione unionale di imposta, 'per attribuire la qualifica di imposta ai corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico è necessario che sussista un obbligo di pagare detti corrispettivi e che, in caso di mancato rispetto di tale obbligo, il soggetto passivo sia perseguito dalle autorità competenti, fermo restando che, nel caso di un'imposta indiretta, il soggetto giuridicamente debitore di siffatti pagamenti non è necessariamente il consumatore finale sul quale si ripercuotono detti oneri'.

Osserva, inoltre, che non si può 'escludere che gli stessi rientrino nell'ambito del settore della fiscalità' sulla base della circostanza che 'i corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico non sono destinati a finanziare necessariamente i costi di produzione e di distribuzione dell'elettricità ma finalità di interesse generale, secondo i criteri di ripartizione stabiliti dalle pubbliche autorità, sulla base dell'atto di indirizzo del Ministro dello Sviluppo economico del 24 luglio 2013 e delle delibere dell'Autorità per

l'energia elettrica e il gas adottate nell'ottobre 2013, nel quadro del sistema elettrico nazionale' ed infine che 'siffatti corrispettivi sono collegati all'elettricità consumata giacché, in forza dell'articolo 3, comma 2, del decreto ministeriale del 5 aprile 2013, gli oneri generali del sistema elettrico sono decrescenti, in funzione dei consumi di energia elettrica'.

Ancora "queste Sezioni Unite, investite del compito di stabilire quale sia il giudice munito di giurisdizione, ritengono necessario concentrare l'attenzione su taluni profili specifici della disciplina del finanziamento del sistema energetico nazionale (che esige investimenti infrastrutturali rilevanti), essendo astrattamente ipotizzabili, al riguardo, differenti modalità, quali la fiscalità generale, le tasse, le imposte (di scopo), le tariffe, opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore.

Orbene, le 'voci' presenti nelle fatture dell'energia elettrica, come in quelle del gas, ricomprendono, oltre ai servizi di vendita (materia prima, commercializzazione e vendita) ed ai servizi di rete (trasporto, distribuzione, gestione del contatore), alcune componenti destinate alla copertura di costi per attività d'interesse generale (il sostegno delle energie rinnovabili, l'erogazione di contributi e incentivi vari, ecc. ecc.): si tratta, appunto, degli oneri generali di sistema.

Essi sono applicati a tutte le tipologie di contratto, secondo le determinazioni di ARERA, che ne fissa periodicamente le aliquote sulla base del fabbisogno, come 'maggiorazione della tariffa di distribuzione (quindi all'interno dei servizi di rete), in maniera differenziata per tipologia di utenza' ed il gettito raccolto è trasferito – in prevalenza – su appositi conti di gestione istituiti presso la Cassa per i servizi energetici e ambientali; l'utilizzo e la gestione di questi fondi sono disciplinati sempre dall'Autorità. Poiché gli 'OGdS' gravano *ex lege* sul cliente finale (art. 39, comma 3 d. l. n. 83 del 2012, conv. dalla l. n. 134 del 2012), si deve procedere, in relazione alla fattispecie considerata, alla verifica della doverosità della prestazione, della mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e del collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante, facendo così applicazione dei criteri alla stregua dei quali, secondo la richiamata giurisprudenza costituzionale, va operata la qualificazione di una entrata come tributaria o di altra natura.

28. Quanto alla connotazione necessariamente coattiva delle imposizioni tributarie, giova osservare che la doverosità della prestazione deve essere intesa come obbligatorietà *ex lege* della stessa, in opposizione a quella *ex contractu*, nella prospettiva che attraverso l'adempimento della prestazione si realizzino quei doveri di solidarietà politica, economica e sociale sanciti agli artt. 2 e 53 della Costituzione.

E le prestazioni tributarie integrano tutte 'prestazioni imposte' ai sensi dell'art. 23 della Costituzione, anche se è vero che le prime non esauriscono affatto il novero delle seconde, per cui l'assenza del carattere della 'doverosità' senz'altro esclude la qualificabilità di una prestazione come tributaria ma la sua presenza, viceversa, può rilevare soltanto da 'indizio' della possibile natura tributaria della prestazione medesima, da sola non è sufficiente a tal fine.

Il principio della riserva di legge, inoltre, è da intendere in senso relativo, ponendo l'obbligo per il legislatore di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa (Corte Cost. sentenza n. 111/1997).

Orbene, gli 'ODGS' sono senz'altro dovuti *ex lege*, atteso che le imprese di distribuzione e vendita non possono esimersi dall'applicare tale 'maggiorazione' in fatture e bollette, né gli utenti finali hanno alcun mezzo per sottrarsi al loro pagamento, salva la rinuncia alla fornitura di energia, scelta che impatterebbe inevitabilmente sui bisogni essenziali della vita.

29. Ciò detto, nell'attuale disegno normativo, non pare agevole ravvisare realizzata

Gli Ermellini hanno, infatti, rilevato che gli oneri generali di sistema rispondono a logiche ed esigenze settoriali prevalentemente correlate al mercato di riferimento sia pure d'interesse generale; pertanto, sfuggono al necessario collegamento con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., considerato come attuazione del concorso di tutti al finanziamento della spesa pubblica in modo equo, parametrato alle condizioni economiche del singolo soggetto, su base solidaristica, non sulla base di prestazioni rientranti in un rapporto sinallagmatico, sul consumo di un determinato bene o servizio e secondo la tipologia del contribuente,

l'opzione per un modello di finanziamento del sistema dell'energia mediante imposizione fiscale, risultando incompiuta l'evoluzione necessaria per distinguere chiaramente tra prelievi tributari e tariffari.

Il requisito della natura coattiva del prelievo si esprime in primo luogo nel diritto alla sua riscossione forzata e tuttavia la decurtazione patrimoniale, rispetto al cliente finale, è definitivamente provocata solo dallo spontaneo pagamento al venditore dell'importo dovuto, al fine di ottenere la fornitura dell'energia elettrica o del gas.

Né può ricavarsi di per sé la natura tributaria degli oneri in questione dalla 'rilevanza pubblica di tali crediti' e dalla correlata possibilità di recupero degli stessi mediante la procedura di riscossione coattiva esattoriale, secondo quanto previsto dall'art. 17, comma 3-bis, d.lgs. n. 46 del 1999 ('Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337.').

La riscossione a mezzo ruolo può riguardare sia le imposte indirette, sia altre entrate, anche di natura non tributaria, dello Stato e degli enti pubblici, pure previdenziali, esclusi quelli economici.

Manca, tuttavia, un sistema di imposizione (e riscossione) assimilabile a quello dell'iva (o delle accise), difettando un meccanismo di 'rivalsa' del credito del soggetto passivo (cedente o prestatore) analogo, nei confronti della controparte contrattuale, che si aggiunga, per effetto della legge tributaria, al corrispettivo pattuito dalle parti private.

Manca pure, nella normativa di riferimento, il richiamo a quelle diverse categorie di soggetti (sostituti, responsabili d'imposta) che possano, in qualche modo, essere coinvolti nell'adempimento di una prestazione fiscale, essendo in tal caso necessario che siano precisate dal legislatore le relative posizioni, identificate le situazioni che fanno capo a ciascuno soggetto, nonché previsto il titolo giustificativo delle prestazioni obbligatorie cui i medesimi sono tenuti per legge" ed anche: "l'impiego per scopi di natura pubblicistica dei relativi proventi non rappresenta, lo si è detto, circostanza decisiva ai fini della qualificazione giuridica degli oneri in questione come imposte indirette (v. Corte Cost. sentenza n. 16/2017, in tema di tariffe e incentivi del fotovoltaico 'finanziati dagli utenti attraverso gli oneri generali di sistema')". Inoltre, si segnala quest'ulteriore argomento addotto dalle Sezioni unite: "«OGdS» rispondono a logiche ed esigenze settoriali prevalentemente correlate al mercato di riferimento, nella specie, quello del gas, sia pure d'interesse generale e, quindi, sfuggono al necessario collegamento con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., considerato come attuazione del concorso di tutti al finanziamento della spesa pubblica in modo equo, parametrato alle condizioni economiche del singolo soggetto, su base solidaristica, non sulla base di prestazioni rientranti in un rapporto sinallagmatico, sul consumo di un determinato bene o servizio e secondo la tipologia del contribuente, restando, in definitiva, attratti da un sistema di regolazione tariffaria del mercato della vendita al dettaglio dei servizi dell'energia e del gas soltanto in parte effettivamente liberalizzato".

restando, in definitiva, attratti da un sistema di regolazione tariffaria del mercato della vendita al dettaglio dei servizi dell'energia e del gas soltanto in parte effettivamente liberalizzato.

Tale inquadramento rappresenta, in particolare, il superamento di un confronto tra l'indirizzo giurisprudenziale che riconduceva gli oneri di sistema alla fattispecie tributaria delle accise e l'altro per il quale tali prelievi sono corrispettivi di natura amministrativa.

31. – Accertamento e poteri di controllo in materia di accise sull'energia elettrica

L'accertamento e la liquidazione dell'accisa sono procedimenti amministrativi effettuati dal competente ufficio dell'amministrazione finanziaria sulla base dei dati contenuti nella dichiarazione di consumo e produzione.

Vi sono poi delle previsioni specifiche.

particolare, in caso di fornitura ad utenze non superiori ai 200 kwh con impiego promiscuo, i venditori possono concordare con l'amministrazione un canone d'imposta.

Poi, in caso di forniture a cottimo, per usi soggetti ad accisa, i venditori sono ammessi a pagare l'imposta in parola con un canone stabilito dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane in relazione alla potenza installata presso i consumatori, tenuti presente i contratti ed i dati di fatto riscontrati.

Merita attenzione il caso della rivendita di energia elettrica presso infrastrutture pubbliche destinate esclusivamente alla ricarica di accumulatori per uso di forza motrice dei veicoli a trazione elettrica; in tale ipotesi, il debito di imposta per le officine di produzione viene accertato sulla base dei dati relativi all'energia elettrica consegnata presso i singoli punti di prelievo, comunicati dai gestori delle reti di distribuzione.

Vale la pena ricostruire il sistema di poteri di cui l'amministrazione finanziaria è dotata allo scopo di garantire la tutela dell'interesse erariale dal momento della denuncia dell'officina elettrica, a quello in cui quest'opificio è sottoposto a prove tecniche e, infine, durante la gestione ordinaria.

In primo luogo, si ricorda la facoltà di prescrivere ai soggetti titolari, secondo l'articolo 58 t.u.a. "l'acquisto e l'applicazione, a loro spese, di strumenti di misura dai quali sia possibile rilevare l'energia elettrica prodotta ed erogata" insieme alla "facoltà di applicare suggelli, bolli ed apparecchi di sicurezza e di riscontro, sia nelle officine di produzione sia presso gli utenti".

Al riguardo, si ricorda che i guasti verificatisi nei predetti congegni e le modificazioni dei circuiti cui quest'ultimi sono applicati devono essere immediatamente denunciati al competente ufficio.

Inoltre, attraverso accessi nell'officina elettrica, l'autorità finanziaria può verificare e controllare, secondo la medesima norma, "sia di giorno che di notte, le centrali elettriche, le cabine, le linee e le reti, nonché gli impianti fissi ed i veicoli dove l'energia elettrica viene consumata" prendendo contestualmente visione di tutti i registri attinenti all'esercizio delle officine, allo scopo di riscontrare l'andamento della produzione ed i suoi rapporti con il consumo.

Questo potere di controllo è associato all'obbligo dei titolari delle officine elettriche di collaborare presentando tutti i registri, contratti, fatture o documenti relativi alla produzione, distribuzione e vendita dell'energia elettrica e fornendo gratuitamente l'assistenza e l'aiuto del proprio personale durante gli accessi compiuti in officina, negli uffici dell'azienda commerciale e presso gli utenti, per tutti gli effetti dell'imposizione.

In modo speculare rispetto all'accertamento e ai controlli che l'Amministrazione finanziaria può effettuare sulle officine elettriche, il sistema sanzionatorio, secondo l'articolo 59 t.u.a. prevede la sanzione amministrativa⁽¹⁷⁾ del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso a 258 euro a prescindere dall'applicazione di sanzioni penali; tale previsione, ingloba, *de facto*, anche la fattispecie della sottrazione dell'energia elettrica⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁷⁾ Comm. trib. reg. Campania, sez. XXIII, 1° giugno 2022, n. 4534: "Il pagamento degli importi dovuti a titolo di sanzioni, effettuato *ex art.* 17 c. 2 D.Lgs. n. 472/1997 'definisce irrevocabilmente ogni questione inerente l'aspetto sanzionatorio del rapporto tributario in contestazione, precludendo all'Amministrazione finanziaria di irrogare maggiori sanzioni e al contribuente di ripetere quanto già pagato' (così Cass. civ. sent. 25577/2017; cfr. Cass. civ. sent. 13.11.2013 e da ultimo ord. 9.7.2020 n. 5166).

Ciò sul presupposto dell'inequivocabile autonomia dell'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni rispetto al procedimento di accertamento del tributo, e in ragione della comprensibile *ratio* di consentire con la facoltà prevista dalla norma, all'Erario di incassare in tempi rapidi (sia pure in misura eventualmente ridotta) la sanzione di sua spettanza, e al contribuente, che pure ritiene di essere nel giusto senza tuttavia averne la certezza, di bloccare l'ammontare della sanzione nel minore importo versato, senza ulteriori rischi al riguardo, il tutto tra l'altro con positivi effetti deflattivi per il contenzioso".

⁽¹⁸⁾ Cass. pen., sez. III, 29 maggio 2024, n. 33447: "Secondo il più recente e consolidato insegnamento, cui si ritiene di aderire, in tema di furto, 'è configurabile l'aggravante di cui all'art. 625, comma primo, n. 7, cod. pen., in caso di sottrazione di energia elettrica mediante allacciamento abusivo e diretto alla rete esterna, indipendentemente dal fatto che tale condotta abbia arrecato effettivo nocumento alla fornitura di energia di altri utenti (Sez. 4, n. 1850 del 07/01/2016, Cagnassone, Rv. 266229)' (Sez. 5, n. 48529 del 7/11/2023, Rv

285422-02). Le ipotesi descritte nell'art. 625, comma primo, n. 7, cod. pen., infatti, trovano il loro comune fondamento nel maggiore rispetto che deve essere assicurato a determinate cose in ragione delle condizioni in cui le stesse si trovano o della loro destinazione. Quando l'oggetto del furto consiste in energia elettrica, l'aggravante di cui all'art. 625, comma primo, n. 7, cod. pen., pertanto, è in sé integrata dalla sottrazione di energia al servizio elettrico, in ragione della natura pubblica del servizio 'e ricorre costantemente, indipendentemente dalle modalità concrete di esecuzione della sottrazione, dalla natura pubblica o privata dell'ente erogatore o del fruitore del bene, dall'eventuale danno provocato all'apparecchio destinato alla fornitura e dall'effettivo nocumento arrecato alla somministrazione di energia ad altri utenti' (Sez. 5, n. 33824 del 05/06/2023)".

Cass. pen., sez. III, 21 giugno 2024, n. 33077: "Il Collegio aderisce alla giurisprudenza secondo cui ha natura 'valutativa' e non 'autoevidente' la circostanza aggravante dell'essere il bene, oggetto di furto, destinato a pubblico servizio; con la precisazione, però, che essa possa ritenersi contestata anche quando si faccia ricorso a perifrasi che, di quella destinazione, siano univoca esemplificazione (così Sez. 5, n. 14890 del 14/03/2024, Bevacqua, cit., i cui passaggi motivazionali vengono di seguito ripresi).

6.1. Nella fattispecie, il pubblico ministero ha esercitato l'azione penale per un fatto così in origine descritto nel capo di imputazione: 'del reato di cui agli artt. 624, 625, n. 2 cod. pen. perché, con violenza consistita nel manomettere il contatore, si impossessava, al fine di trarne un ingiusto profitto, di quantitativi di energia elettrica, sottraendoli a[...] alla cui rete allacciava abusivamente l'impianto di Vico Scudieri n. 5 di cui aveva la disponibilità. Con l'aggravante di avere commesso il fatto con violenza sulle cose consistita segnatamente nella manomissione del contatore perché registrasse con errore del -69,35'.

6.2. La destinazione a pubblico servizio del bene-energia, oggetto di furto, non è un connotato intrinseco e autoevidente del bene medesimo, posto che, per essere affermata o negata, richiede una complessa valutazione da parte dell'interprete, riguardante anche norme extra-penali. Ciò che determina la punizione più grave è, infatti, la dimensione pubblica e collettiva dell'interesse eventualmente attinto nel caso concreto, tale da indurre il legislatore del 2022 a non estendere anche a tale ipotesi il novellato regime di procedibilità a querela di parte.

L'aggravante in questione mira a punire più severamente l'azione ablativa dell'agente in quanto pertinente ad un bene che, per volontà del proprietario o del detentore, ovvero intrinseca qualità, serve ad un uso di pubblico vantaggio.

La verifica circa la sussistenza della aggravante in parola passa inoltre per la nozione, più generale, di 'destinazione a pubblico servizio' che non è data dalla constatazione della fruizione pubblica del bene, bensì dalla qualità del servizio che viene organizzato anche attraverso la destinazione di risorse umane e materiali, e che è destinato appunto alla soddisfazione di un bisogno riferibile alla generalità dei consociati (Sez. 6, n. 698 del 03/12/2013, dep. 2014, Giordano, Rv. 257773).

Tale indagine attinge anche il tema, a lungo dibattuto soprattutto nel passato, della natura della aggravante come 'di danno' o 'di pericolo' essendo richiesto da taluni, per la sua sussistenza, che il fatto del colpevole abbia pregiudicato o almeno esposto a pericolo di pregiudizio il servizio pubblico. Il che non si realizzerebbe nel caso della energia elettrica che, malgrado la sottrazione, raggiunge sempre la propria normale destinazione, che è quella di essere consumata senza particolari limitazioni quantitative (v. per la soluzione affermativa a tale problematica: Sez. 2, n. 1176 del 20/06/1967, Corona, Rv. 105901 - 01; Sez. 2, n. 602 del 21/03/1967, Russo, Rv. 104749 - 01; Sez. 2, n. 49 del 17/01/1967, Grutti, Rv. 104369 - 01; Sez. 2, n. 1663 del 25/11/1966 dep. 1967, Zerillo, Rv. 104717 -01; Sez. 2, n. 521 del 25/03/1966, Capra, Rv. 102364; Sez. 2, n. 1393 del 15/10/1965, dep. 1966, Cacocciola, Rv.

100071; nonché di recente Sez. 4, n.48043, del 03/10/2023, Cascone, n.m. e Sez. 5 n. 2912 del 7/12/2023, dep. 2024, Covato, n.m.; per la soluzione contraria, Sez. 4, n. 21456 del 17/04/2002, Tirone, Rv. 221617 – 01; conf. Sez. 4, n. 1850 del 07/01/2016, Cagnassone, Rv. 266229 – 01; Sez. 4, n. 48529 del 07/11/2023, Marci, Rv. 285422 – 01).

Va infine considerato che la qualificazione della energia elettrica come servizio pubblico, riferito tanto alla fase della produzione che a quella della distribuzione, è stata il frutto di una serie di interventi normativi primari e secondari volti a disciplinare positivamente tali fasi con regolamentazione pubblica derogatoria, ad assoggettare il gestore al dovere di imparzialità e ad affermare la destinazione istituzionale dell'attività al pubblico.

Lo stesso art. 625 n. 7 bis cod. pen. che conforma l'effetto aggravatore ivi previsto al fatto che il bene sottratto afferisca ad un servizio pubblico — tale qualificando espressamente quello di erogazione della energia — assegna rilevanza decisiva alla condizione che debba trattarsi di servizio gestito da soggetto pubblico o privato in regime di concessione pubblica.

6.3. In conclusione l'aggravante in questione è connotata da componenti di natura valutativa. Tuttavia, accanto alla contestazione formale della aggravante, può ritenersi consentita anche una tipologia di contestazione non formale che però deve essere congeniata in maniera da rendere manifesto all'imputato che dovrà difendersi dalla accusa di avere sottratto un bene posto al servizio di un interesse della intera collettività e diretto a vantaggio della stessa”.

Cass. pen., sez III, 22 gennaio 2024, n. 3741: “In giurisprudenza, è condivisa l'opinione secondo cui occorre avere riguardo alla qualità del servizio che viene organizzato anche attraverso la destinazione di risorse umane e materiali e che è destinato appunto alla soddisfazione di un bisogno riferibile alla generalità dei consociati. i beni indicati al n. 7 dell'art. 625 cod. pen. [quarta ipotesi] non si identificano certo perché la loro fruizione è pubblica, ma per la loro destinazione alla resa di un servizio fruibile dal pubblico (Sez. 6, n. 698 del 03/12/2013, deo. 2014, Giordano, Rv. 257773). In particolare, riguardo all'energia elettrica, la destinazione a un pubblico servizio non ne rappresenta certamente un'imprescindibile connotazione ontologica (poiché anche un privato può produrre per se stesso energia elettrica, attraverso un generatore oppure mediante pannelli solari). Del resto, soprattutto in passato, dottrina e giurisprudenza hanno dubitato della configurabilità della aggravante in relazione al furto di energia distribuita agli utenti. Secondo la giurisprudenza più risalente e un tempo consolidata, la sottrazione da parte dell'utente di energia elettrica mediante congegni che escludano il regolare funzionamento del contatore non può ritenersi aggravata ai sensi dell'ad 625, primo comma, n. 7, quarta ipotesi, cod. pen., poiché l'attività del colpevole, esplicandosi su cosa che, nel rispetto delle clausole contrattuali, è a lui concessa senza particolari limitazioni quantitative, non incide sulla generale destinazione della energia elettrica alla pubblica utilità, ma si limita ad ottenere, in virtù della fraudolenta esclusione della registrazione del consumo, l'illecito fine di usufruire di detta energia senza pagarne il prezzo (Sez. 2, n. 1176 del 20/06/1967, Corona, Rv. 105901 – 01; Sez. 2, n. 602 del 21/03/1967, Russo, Rv. 104749 -01; Sez. 2, n. 49 del 17/01/1967, Grutti, Rv. 104369 – 01; Sez. 2, n. 1663 del 25/11/1966 dep. 1967, Zerillo, Rv. 104717 – 01; Sez. 2, n. 521 del 25/03/1966, Capra, Rv. 102364; Sez. 2, n. 1393 del 15/10/1965, dep. 1966, Cacocciola, Rv. 100071).

Solo dopo molti anni si è palesata la tesi opposta, via via riaffermata e divenuta dominante, secondo cui, nell'ipotesi di furto di energia elettrica attuato mediante allacciamento abusivo e diretto alla rete elettrica dell'Enel, l'aggravante di cui all'art. 625, primo comma, n. 7, quarta ipotesi, cod. pen. è configurabile indipendentemente dal fatto che tale condotta abbia arrecato effettivo nocumento alla fornitura di energia agli altri utenti; ciò in

Ma l'aderenza più puntuale con il quadro finora descritto si riscontra nelle seguenti fattispecie: l'attivazione dell'officina a scopo di produzione di energia elettrica senza essere provvisti della licenza di esercizio⁽¹⁹⁾; la

quanto le ipotesi previste nell'ambito dell'aggravante speciale di cui all'art. 625, primo comma, n. 7 cod. pen. hanno un fondamento comune costituito dalla maggiore tutela che deve essere offerta a determinate cose in ragione delle condizioni in cui si trovano o della destinazione delle stesse; la sussistenza di detti presupposti determina l'operatività dell'aggravante a prescindere dagli effetti provocati dall'azione delittuosa (Sez. 4, n. 21456 del 17/04/2002, Tirone, Rv. 221617 – 01; conf. Sez. 4, n. 1850 del 07/01/2016, Cagnassone, Rv. 26(229 – 01; e, di recente, la già citata Sez. 4, n. 48529 del 07/11/2023, Marci, Rv. 285422 – 01). Sulla scorta di tali arresti, si è ritenuta sussistente l'aggravante di cui all'art. 625, comma primo, n. 7, cod. pen. in caso di sottrazione mediante allacciamento abusivo ai terminali collocati in una proprietà privata, rilevando, non già l'esposizione alla pubblica fede dell'energia mentre transita nella rete, bensì la destinazione finale della stessa a un pubblico servizio dal quale viene distolta, destinazione che comunque permane anche nella ipotesi di una tale condotta (Sez. 5, n. 1094 del 03/11/2021, dep. 2022, Mondino, Rv. 282543; in senso conforme, tra le più recenti, Sez. 4, n. 49514 del 15 novembre 2023, Battaglia, n.m.).

5.5.2. Le problematiche interpretative insorte confermano la natura valutativa della circostanza, dimostrando che la destinazione a pubblico servizio costituisce non già una qualità intrinseca e manifesta correlata al bene del quale si tratta (energia elettrica), immediatamente risultante dal mero riferimento ad essa (anche se arricchita dalla specificazione di un allaccio diretto alla rete), rappresentando bensì il frutto di un'interpretazione implicante valutazioni di carattere giuridico.

Del resto, è diffusa l'opinione della dottrina amministrativistica, secondo cui è necessaria una valutazione di carattere eminentemente politico che, riconoscendo la prevalenza degli interessi collettivi su quelli particolari nelle attività di un determinato servizio, istituisca quest'ultimo come servizio pubblico, dotandolo di una particolare disciplina legislativa⁷.

⁽¹⁹⁾ Cass. civ., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26152: "Dalla lettura coordinata delle superiori disposizioni si evince che, ai fini della presente controversia, tutte le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio sono soggetti obbligati al pagamento delle accise e devono denunciare preventivamente la propria attività, ottenere il rilascio di una licenza di esercizio e depositare annualmente una dichiarazione di consumo".

Cass. civ., sez. trib., 13 luglio 2023, n. 20080: "Ai sensi dell'art. 52, comma 1, T.U.A. "l'energia elettrica (codice NC 2716) è sottoposta ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio" "Obbligati al pagamento dell'accisa sono, tra gli altri, anche "gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio" (art. 53, comma 1, lett. b), t.u.a.), purché non esclusi dal pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 52, comma 2, T.U.A. E, per quanto interessa in questa sede, non è sottoposta ad accisa solo l'energia elettrica "prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW" (art. 52, comma 2, lett. a), t.u.a.).

7. L'officina di produzione è "costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi" (art. 54, comma 1, t.u.a.).

I soggetti obbligati al pagamento delle accise e, in particolare, gli esercenti officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio, "hanno l'obbligo di denunciare

manomissione, in qualsiasi modo, dei congegni applicati o fatti applicare dal competente ufficio dell'amministrazione finanziaria e anche i contrassegni, bolli e suggelli, salvi i casi di assoluta necessità; l'omissione, incompletezza, inesattezza delle dichiarazioni di consumo e produzione e dei registri; l'assenza e incompletezza di denunce; il diniego o mancata collaborazione per l'immediato ingresso; l'alterazione del funzionamento dei congegni o manomissione dei suggelli applicati dai funzionari dell'amministrazione finanziaria o dai soggetti obbligati per misurazione, per riscontro o per sicurezza, ovvero destina l'energia ammessa all'esenzione ad usi soggetti ad imposta.

32. – Officina elettrica e comunità energetica rinnovabile: alcune considerazioni

La disamina dell'officina elettrica deve comprendere una veloce descrizione della comunità energetica rinnovabile⁽²⁰⁾ o "CER" la quale pur

preventivamente la propria attività all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente per territorio e di dichiarare ogni variazione (...)" (art. 53, comma 4, t.u.a.). A seguito della denuncia, l'Ufficio competente, verificata la sussistenza di tutte le condizioni previste dalla legge ed effettuati i necessari controlli, rilascia alle officine di produzione di energia elettrica una licenza di esercizio (art. 53, comma 7, t.u.a.) e queste ultime sono tenute a presentare, entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce, "una dichiarazione di consumo annuale, contenente, (...) tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta relativo ad ogni mese solare, nonché l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione" (art. 53, commi 8 e 9, t.u.a.)".

⁽²⁰⁾ Vale la pena ricordare la direttiva UE, 18 ottobre 2023 n. 2023/2413/UE "che modifica la direttiva (UE) 2018/2001, il regolamento (UE) 2018/1999 e la direttiva n. 98/70/CE per quanto riguarda la promozione dell'energia da fonti rinnovabili e che abroga la direttiva (UE) 2015/652 del Consiglio", la quale prevede al considerando n. 42 "Gli impianti di autoconsumo, compresi quelli degli autoconsumatori collettivi come le comunità locali di energia, contribuiscono anche a ridurre la domanda complessiva di gas naturale, ad aumentare la resilienza del sistema e a conseguire gli obiettivi dell'Unione in materia di energia rinnovabile. L'installazione di apparecchiature per l'energia solare con una capacità inferiore a 100 kW, compresi gli impianti degli autoconsumatori di energia rinnovabile, non rischia di avere effetti negativi significativi sull'ambiente o sulla rete e non suscita preoccupazioni in materia di sicurezza. Inoltre, i piccoli impianti non necessitano generalmente di un'espansione della capacità in corrispondenza del punto di connessione alla rete. In considerazione degli effetti positivi immediati di tali impianti per i consumatori e dell'impatto ambientale limitato che ne può derivare, è opportuno snellire ulteriormente la relativa procedura di rilascio delle autorizzazioni, a condizione che essi non superino la capacità esistente della connessione alla rete di distribuzione, introducendo il concetto di silenzio-assenso amministrativo nelle pertinenti procedure di rilascio delle autorizzazioni, al fine di promuovere e accelerare la loro installazione e trarne benefici a breve termine. Gli Stati membri dovrebbero essere autorizzati ad applicare una soglia inferiore a 100 kW sulla base dei loro vincoli interni, a condizione che tale soglia rimanga superiore a 10,8 kW"; mentre al

non avendo alcuna rilevanza ai fini delle accise, potrebbe in futuro costituire un interessante ambito di confronto in materia di giurisprudenza sul tributo oggetto della presente rassegna; merita, inoltre, la medesima attenzione l'autoconsumo diffuso.

La comunità energetica rinnovabile, secondo l'articolo 30 del decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199, è composta da “[...] clienti finali, ivi inclusi i clienti domestici, hanno il diritto di organizzarsi in comunità energetiche rinnovabili, purché siano rispettati i seguenti requisiti”; tali soggetti obbligati ai fini delle accise sull'energia elettrica qualora vi siano i presupposti, devono rispettare, per la costituzione della CER, i seguenti criteri⁽²¹⁾ “a) l'obiettivo principale della comunità è quello di fornire benefici ambientali, economici o sociali a livello di comunità ai suoi soci o membri o alle aree locali in cui opera la comunità e non quello di realizzare profitti finanziari; b) la comunità è un soggetto di diritto autonomo e l'esercizio dei poteri di controllo fa capo esclusivamente a persone fisiche, PMI, enti territoriali e autorità locali, ivi incluse le amministrazioni comunali, gli enti di ricerca e formazione, gli enti religiosi, quelli del terzo settore e di protezione ambientale nonché le amministrazioni locali contenute nell'elenco delle amministrazioni pubbliche divulgato dall'Istituto Nazionale di Statistica (di seguito: ISTAT) secondo quanto previsto all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che sono situate

considerando 58 rileva che: “Gli Stati membri dovrebbero incoraggiare gli autoconsumatori e le comunità di energia rinnovabile a partecipare a tali mercati dell'energia elettrica offrendo servizi di flessibilità attraverso la gestione della domanda e lo stoccaggio attraverso batterie e veicoli elettrici”.

Tale direttiva, insieme a quanto segnalato, prevede altre norme che modificano la *Renewable Energy Directive* II e cioè la direttiva UE, 11 dicembre 2018, n. 2018/2001/UE che ha originato il decreto legislativo 8 novembre 2021 n. 199 recante “Attuazione della Direttiva 2018/2001/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2018 sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili”.

Per quanto riguarda, invece, il sistema di tassazione dell'energia elettrica, è importante segnalare la centralità dell'imposta di consumo il cui modulo fiscale gioca un ruolo centrale nella promozione delle fonti energetiche rinnovabili. In particolare, l'articolo 15 comma 1 lettera b) della direttiva CE, 27 ottobre 2003., n. 2003/96/CE che ristrutturava il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità per cui: “...1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione:... b) all'elettricità: — di origine solare, eolica, ondosa, maremotrice o geotermica, — di origine idraulica prodotta in impianti idroelettrici, — generata dalla biomassa o da prodotti ottenuti dalla biomassa, — generata dal metano emesso da miniere di carbone abbandonate, — generata da celle a combustibile; ...”.

⁽²¹⁾ Per approfondimenti in merito ai criteri della comunità energetica rinnovabile si rimanda allo “Studio n.38-2024/i – Le incentivate comunità energetiche rinnovabili e il loro atto costitutivo” del Consiglio nazionale del notariato del 27 marzo 2024.

nel territorio degli stessi Comuni in cui sono ubicati gli impianti per la condivisione di cui al comma 2, lettera a); c) per quanto riguarda le imprese, la partecipazione alla comunità di energia rinnovabile non può costituire l'attività commerciale e industriale principale; d) la partecipazione alle comunità energetiche rinnovabili è aperta a tutti i consumatori, compresi quelli appartenenti a famiglie a basso reddito o vulnerabili, fermo restando che l'esercizio dei poteri di controllo è detenuto dai soggetti aventi le caratteristiche di cui alla lettera b)".

Nel silenzio del legislatore sul rapporto tra CER e disciplina delle accise, la suddetta definizione priva di natura fiscale dovrebbe essere letta alla luce di quanto chiarito dalla nota 4 della circolare n. 12/D dell'Agenzia delle dogane e monopoli del 25 luglio 2014 per cui "Con il termine 'titolare dell'impianto di produzione' si intende il produttore, cioè il soggetto responsabile della gestione dell'impianto per la produzione di energia elettrica e, in quanto tale, titolare della licenza fiscale di esercizio dell'officina elettrica di produzione, e non il proprietario degli opifici di produzione.

Analogamente, con il termine 'titolare dell'unità di consumo' si intende il cliente finale, cioè il soggetto che effettivamente utilizza l'energia elettrica per il proprio consumo (uso finale) e non il proprietario degli asset di consumo"; il titolare della licenza coincide con il responsabile dell'officina di produzione.

Partendo da tale definizione, l'articolo 52 t.u.a. stabilisce che "L'energia elettrica (codice NC 2716) è sottoposta ad accisa [...] al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio". Con riferimento, poi, alla generazione di energia elettrica da fonti rinnovabili, la suddetta norma al secondo comma prevede che "2. Non è sottoposta ad accisa l'energia elettrica: a) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW" rappresentando, in questa maniera, l'unica eccezione al principio generale della tassazione per consumo dell'energia elettrica autoprodotta ed è basata su un criterio dimensionale dell'officina elettrica. L'analisi della norma sopra citata deve essere corroborata dalla considerazione del terzo comma lettera b) della suddetta norma il quale così recita "È esente dall'accisa l'energia elettrica: [...] b) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni". Inoltre, la legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha previsto all'articolo 1, comma 911 che "L'articolo 52, comma 3, lettera

b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, si applica anche all'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kw, consumata dai soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all'articolo 4, numero 8), della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

Tale norma abbisogna della sua lettura alla luce della nota n. 130439 del 13 dicembre 2013 dell'Agenzia delle dogane e monopoli su "Trattamento tributario riservato all'energia elettrica prodotta da fonte rinnovabile – Definizione di autoproduzione – Diritti di licenza" la quale stabilisce quanto segue.

In primo luogo, ai fini dell'applicazione dell'ultimo comma sopra commentato bisogna considerare i seguenti requisiti: "a) energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili; b) potenza degli impianti superiore a 20 kW; c) energia elettrica consumata dalle imprese di autoproduzione; d) consumi effettuati in locali e luoghi diversi dalle abitazioni. Ai fini dell'ammissione al beneficio, tali condizioni devono tutte sussistere".

Dal punto di vista delle accise, per "autoproduzione" si deve intendere "in contrapposizione a 'produzione' – quell'attività di generazione di energia elettrica (di per sé attività di natura industriale e, quindi, di 'impresa') svolta da un soggetto che esercita una officina di produzione di energia elettrica non come attività economica a sé stante, ma in quanto funzionale ad altra attività del medesimo soggetto (ossia, per uso proprio)" e ancora "ferma restando la identità tra autoproduttore e autoconsumatore, non sussiste il vincolo della unicità tra luogo di autoproduzione e luogo di autoconsumo".

Pertanto, non sembrano attualmente rientrare nell'esenzione di accise le cessioni dell'energia elettrica a terzi consumatori finali legati al produttore sulla base di liberi rapporti associativi o per l'appartenenza al medesimo gruppo societario⁽²²⁾.

In linea di principio, la disponibilità giuridica dell'officina inclusa in una CER non sembrerebbe negare l'ipotesi che la sua gestione, rimanga in capo al terzo: l'energia prodotta dal terzo con impianto nella disponibilità e controllo della CER dovrebbe essere reputata come "autoprodotta" dalla

(22) Relazione "Guida alla generazione distribuita" versione 1.3 di FIRE maggio 2023, "... Non rientrano nell'esenzione, invece, le cessioni dell'energia elettrica a terzi consumatori finali, sebbene legati al produttore sulla base di liberi rapporti associativi o per l'appartenenza al medesimo gruppo societario" pagina 41.

CER ai fini della condivisione e dei relativi incentivi ciò in ottemperanza ad un contratto che gli attribuisce la disponibilità e il controllo dell'opificio⁽²³⁾.

Per quanto riguarda l'autoconsumo diffuso questo è definito dalla lettera n) dell'articolo 1 del "Testo integrato delle disposizioni dell'Autorità di regolazione per l'energia, reti e ambiente per la regolazione dell'autoconsumo diffuso" contenuto nell'Allegato A alla deliberazione 727/2022/R/eel come integrato e modificato dalla deliberazione 15/2024/R/eel, come "[...] una configurazione rientrante in una delle seguenti tipologie: i. gruppo di autoconsumatori di energia rinnovabile che agiscono collettivamente; ii. gruppo di clienti attivi che agiscono collettivamente; iii. comunità energetica rinnovabile o comunità di energia rinnovabile; iv. comunità energetica dei cittadini; v. autoconsumatore individuale di energia rinnovabile 'a distanza' con linea diretta; vi. autoconsumatore individuale di energia rinnovabile 'a distanza' che utilizza la rete di distribuzione; vii. cliente attivo 'a distanza' che utilizza la rete di distribuzione".

Anche in questo caso, vale la pena ribadire, che la suddetta definizione non ha alcun valore in materia di accise.

33. – *Autoconsumo e consorzi*

Gli istituti dell'accertamento dell'accisa sull'energia elettrica, dell'officina elettrica rappresentano il contesto nel quale si inserisce il dibattito giurisprudenziale in materia di autoconsumo e consorzi.

In particolare, la fattispecie che è stata posta al vaglio dei giudici è quella dell'autoconsumo di energia elettrica realizzato all'interno di un consorzio dove uno dei consorziati fornisce agli altri l'energia elettrica generata.

⁽²³⁾ Agenzia delle entrate, Risposta n. 201/2024 "Trattamento IVA della ripartizione dei contributi GSE al Produttore non appartenente alla Comunità energetica (CER)" 11 ottobre 2024, per cui "In tema di autoconsumo diffuso, infatti, per la normativa di settore, ai fini della condivisione dell'energia "rientrano anche gli impianti di produzione gestiti da produttori terzi, anche diversi dal referente della configurazione, purché in relazione all'energia elettrica immessa in rete i medesimi impianti di produzione risultino nella disponibilità e sotto il controllo della comunità stessa" (cfr. Allegato A alla Delibera ARERA 727/2022, art. 3.3)" e " Tale contratto [tra la CER e il titolare dell'impianto "terzo"], redatto secondo un facsimile predisposto dal GSE, è stipulato dall'Istante in qualità di "produttore... non facente parte della configurazione di Comunità energetica ma il cui impianto rileva ai fini della configurazione medesima..., cosicché l'energia elettrica immessa dall'impianto di produzione di ALFA S.R.L. rilevi ai fini della determinazione dell'energia elettrica condivisa da parte della CER X".

L'indirizzo generale della giurisprudenza può essere riassunto nella posizione per l'esenzione dell'accisa per l'energia autoprodotta da fonti rinnovabili (con impianti superiori a 20 KWH), nell'ambito di un consorzio, si applica solo alla parte consumata dall'azienda produttrice (titolare dell'officina elettrica) e non anche a quella ceduta ai consorziati.

In primo luogo, vale la pena ricordare l'articolo 52, comma 1 del decreto legislativo n. 504 del 26 ottobre 1995 il quale recita che: "1. L'energia elettrica (codice NC 2716) è sottoposta ad accisa[...] al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio" individuando, in questo modo, nella fornitura e quello del consumo il momento generativo dell'imposta.

Inoltre, il medesimo articolo alla lettera b) del comma terzo stabilisce che: "è esente dall'accisa l'energia elettrica...b) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

In merito all'autoproduzione di energia elettrica, la giurisprudenza ha evidenziato le peculiarità che di seguito si espongono.

In primo luogo, la giurisprudenza⁽²⁴⁾, nella sua ricognizione del quadro generale della normativa sulla tassazione della generazione elettrica, ha ribadito e meglio descritto i seguenti istituti.

(24) Cass. civ., sez. trib., 13 luglio 2023, n. 20123: "7. L'officina di produzione è "costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi" (art. 54, comma 1, TUA). I soggetti obbligati al pagamento delle accise e, in particolare, gli esercenti officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio, "hanno l'obbligo di denunciare preventivamente la propria attività all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente per territorio e di dichiarare ogni variazione (...)" (art. 53, comma 4, TUA). A seguito della denuncia, l'Ufficio competente, verificata la sussistenza di tutte le condizioni previste dalla legge ed effettuati i necessari controlli, rilascia alle officine di produzione di energia elettrica una licenza di esercizio (art. 53, comma 7, TUA) e queste ultime sono tenute a presentare, entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce, "una dichiarazione di consumo annuale, contenente, (...) tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta relativo ad ogni mese solare, nonché l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione" (art. 53, commi 8 e 9, TUA).

8. Ai sensi dell'art. 55, comma 1, TUA, l'accertamento e la liquidazione dell'accisa sono effettuati proprio sulla base della menzionata dichiarazione di consumo annuale, mentre "il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo", salva la sussistenza di fatti illeciti (art. 57, comma 2, TUA). Infine, ai

I soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sono, tra gli altri, anche "gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso

sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), TUA è esentata da accise l'energia elettrica "prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

8.1. La formulazione della disposizione riprende, sostanzialmente, il testo dell'art. 10, comma 6, della l. 13 maggio 1999, n. 133, che, con riferimento alle addizionali erariali, così recita: "Al fine di agevolare il raggiungimento degli obiettivi di cui al Protocollo sui cambiamenti climatici, adottato a Kyoto il 10 dicembre 1997, l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, consumata dalle imprese di autoproduzione e per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni è esclusa dall'applicazione delle addizionali erariali". Le menzionate addizionali erariali sono state poi abrogate dall'art. 28, comma 1, della l. 23 dicembre 2000, n. 388 che, peraltro, estende all'imposta erariale di consumo di cui all'art. 52 TUA "tutte le agevolazioni previste, fino alla data di entrata in vigore della presente legge, per l'addizionale erariale sull'energia elettrica" (art. 28, comma 3, della l. n. 388 del 2000), con disposizione poi assorbita dalla nuova formulazione dell'art. 52 TUA, conseguente alla novella di cui al d.lgs. n. 26 del 2007.

8.2. Dev'essere, infine, ricordato che, l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 1999, attuativo della direttiva n. 96/92/CE del 19 dicembre 1996, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica, stabilisce che, agli effetti del menzionato decreto, "autoproduttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all'articolo 4, numero 8, della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, degli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

9. Dalla lettura coordinata delle superiori disposizioni si evince che tutte le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio sono soggetti obbligati al pagamento delle accise e devono denunciare preventivamente la propria attività, ottenere il rilascio di una licenza di esercizio e depositare annualmente una dichiarazione di consumo.

Sono, dunque, soggetti obbligati al pagamento delle accise anche gli autoproduttori indicati dall'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 1999 e, specificamente, quei soggetti che producono energia elettrica e la utilizzano in misura non inferiore al settanta per cento annuo per uso proprio ovvero per uso degli appartenenti ai consorzi o alle società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili.

Vengono al contrario esentati dal pagamento delle accise unicamente le officine di produzione che producono energia elettrica per uso proprio a condizione che: a) la produzione avvenga con impianti azionati da fonti rinnovabili; b) detti impianti abbiano una potenza disponibile superiore a 20 kW; c) l'energia autoprodotta venga anche autoconsumata per usi differenti da quello abitativo" ed ancora "11.1. Infatti, la nozione di autoproduzione di cui al d.lgs. n. 79 del 1999 non è idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), TUA, i quali non rientrano nella menzionata definizione. Come già chiarito da Cass. civ. n.26145/2019 per ragioni integralmente condivise dal Collegio, l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 79 del 1999 afferma che le definizioni di cui ai successivi commi valgono ai soli fini del decreto e, pertanto, la definizione di autoproduzione di cui al comma 2 trova un primo limite applicativo testuale".

proprio” (art. 53, comma 1, lett. b), t.u.a.), purché non esclusi dal pagamento dell’imposta ai sensi dell’art. 52, comma 2, t.u.a. ⁽²⁵⁾).

Come ampiamente già descritto nel corpo della presente rassegna l’officina di produzione è “costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell’energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi” (art. 54, comma 1, t.u.a.).

In merito alla definizione di “autoproduttore” fornita dall’articolo 2, comma 2, del decreto legislativo del 16 marzo 1999 n. 79 attuativo della direttiva CE del 19 dicembre 1996, n. 96/92/CE, concernente norme comuni per il mercato interno dell’energia elettrica, stabilisce che, agli effetti del menzionato decreto, “è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell’energia elettrica di cui all’articolo 4, numero 8, della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, degli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto”.

Secondo il medesimo indirizzo, la definizione di autoproduttore di energia elettrica contenuta nell’art. 2, comma 2, del d.lgs. 16 marzo 1999, n. 79 non può essere applicata alla disciplina delle accise sull’energia elettrica giacché: “la consolidata giurisprudenza di legittimità, secondo cui la definizione di autoproduttore contenuta nel decreto Bersani non è mutuabile a fini fiscali, né è decisiva la nozione civilistica di consorzio a tal fine, laddove l’art. 52, comma 3, lett. b), t.u.a. prevede la esenzione dalle accise unicamente per l’autoproduttore che consumi autonomamente l’energia elettrica prodotta e, dunque, non può essere applicata ai consorzi di produzione, che cedono l’energia prodotta a beneficio delle imprese consorziate” ⁽²⁶⁾.

Infatti da un punto di vista di politica legislativa è possibile affermare che le finalità del decreto Bersani, in linea con la direttiva n. 96/92/CE

⁽²⁵⁾ Cass. civ., sez. trib., 13 luglio 2023, n. 20123.

⁽²⁶⁾ Cass. civ., sez. trib., 13 luglio 2023, n. 20123.

sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica e fornire un contributo allo sviluppo della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili mentre il testo unico delle accise, come modificato dal d.lgs. n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, ha come obiettivo l'armonizzazione della tassazione degli Stati membri della UE in materia di accise sui prodotti energetici⁽²⁷⁾.

(27) Cass. civ., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26149: "L'applicabilità del regime di esenzione, quindi, è strettamente connessa al presupposto che l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonte rinnovabile sia consumata da imprese di autoproduzione, sicché, ove le stesse non consumino l'energia per sé, in autoconsumo, ma la cedano a terzi, si è al di fuori dal campo di applicazione della previsione normativa in esame.

Il percorso argomentativo seguito dal giudice del gravame si pone su questa linea interpretativa, avendo correttamente ritenuto che i consorziati, in quanto soggetti non autoproduttori, sono cessionari di energia elettrica, con la conseguenza che la società consortile assume nei loro confronti la qualità di fornitore ed è quindi tenuta al pagamento dell'accisa.

1.2. Si pone, quindi, la questione della valenza, a fini interpretativi, della previsione contenuta nel Decreto Legislativo 16 marzo 1999, n. 79, articolo 2, comma 2, laddove prevede che "Auto produttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, articolo 4, n. 8, degli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Sul punto, va osservato che questa Corte (Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529) ha precisato che non può influire sulla regolamentazione della presente fattispecie una definizione contenuta in una legge diretta a scopi diversi da quelli perseguiti dalla normativa tributaria, essendo il Decreto Legislativo n. 79 del 1999 finalizzato a regolare il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, restando la materia fiscale estranea a tale normativa.

Pertanto, la nozione di autoproduttore di cui al citato Decreto Legislativo n. 79 del 1999 non è idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi del TUA, articolo 52, comma 3, lettera b), i quali non rientrano nella menzionata definizione.

Ad ulteriore supporto di tale argomento valgono le seguenti considerazioni:

a) il Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 1, precisa che le definizioni di cui ai successivi commi valgono ai soli fini del decreto e, pertanto, la definizione di autoproduzione di cui al comma 2 trova un limite applicativo testuale;

b) le finalità del decreto Bersani, in linea con la Direttiva n. 96/92/Ce, sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica, mentre il Testo Unico Accise, come modificato dal Decreto Legislativo n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, ha come obiettivo l'armonizzazione della tassazione degli Stati membri della UE in materia di accise sui prodotti energetici: in questo contesto, la definizione di autoproduzione di cui al decreto Bersani deve fare i conti con la qualifica di soggetti obbligati al pagamento delle accise che hanno le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio ai sensi del Testo Unico Accise.

1.3. Ciò precisato, non corretta è la tesi difensiva di parte ricorrente secondo cui la qualifica di autoproduttore di cui al Testo Unico Accise, articolo 52, andrebbe riferita non solo all'ipotesi in cui il consorzio consumi per sé l'energia autoprodotta, ma anche a quella

Per quanto riguarda, invece, la possibilità di esenzione delle accise per le officine elettriche azionate da fonti rinnovabili di cui alla lettera b) comma terzo dell'articolo 52 t.u.a. la giurisprudenza ha concluso che l'esenzione unicamente alla società consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la società consortile ceda l'energia elettrica a distinti soggetti giuridici quali sono i consorziati pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa "ribadendo, ancora, che in tema di accise sull'energia elettrica, la società consortile che autoproduce energia elettrica da fonte rinnovabile, con impianti dalla potenza disponibile superiore a 20 kW, beneficia dell'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1995 (nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, successiva alle modifiche introdotte con il d.lgs. n. 26 del 2007) limitatamente all'energia prodotta e consumata in proprio e non anche a quella prodotta e ceduta ai singoli consorziati" ⁽²⁸⁾.

Sempre in merito al quesito se l'esenzione d'accisa da elettricità da fonti rinnovabili si applica anche alla cessione tra consorziati, vale la pena la consolidata giurisprudenza di legittimità ⁽²⁹⁾ la quale enuclea i seguenti principi di diritto che confermano quanto sopra rilevato.

in cui l'energia sia consumati dai propri consorziati.

Va, infatti, osservato che l'esenzione prevista dal Testo Unico Accise, articolo 52, comma 3, lettera b), con riferimento all'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, è limitata all'utilizzazione che fa dell'energia medesima il soggetto autoproduttore ed è di stretta interpretazione: deve, pertanto, riconoscersi l'esenzione unicamente alla società consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la società consortile ceda l'energia elettrica a distinti soggetti giuridici quali sono i consorziati (nello stesso senso, sebbene con riferimento alle addizionali locali sull'energia elettrica, vd. Cass. civ., 9 aprile 2014, n. 8293; Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa. Occorre precisare che la giurisprudenza riguardante la traslazione delle agevolazioni Iva spettanti alla società consortile sui singoli consorziati attraverso il meccanismo del c.d. ribaltamento dei costi e dei ricavi (Cass. civ., 4 ottobre 2018, n. 24320; Cass. civ., 9 febbraio 2018, n. 3166; Cass. civ., 26 luglio 2017, n. 18437) segue uno schema differente, ma ciò in quanto, nelle fattispecie considerate, il contratto di appalto stipulato dal committente con la società consortile è direttamente imputabile alle società consorziate, con conseguente neutralità del consorzio, che non esercita attività commerciale in proprio. Diversa è, invece, la fattispecie in esame, relativa al caso dell'autoproduzione, in cui è la stessa società consortile a svolgere, legittimamente (Cass. civ., Sez. U., 14 giugno 2016, n. 12190), attività commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati: in questa ottica, valorizzata dalla ricorrente, ha precisato che lo scopo consortile non è certo quello di godere della agevolazione fiscale, ma di approvvigionarsi di energia elettrica a costi contenuti".

⁽²⁸⁾ Cass. civ., sez. trib., 13 luglio 2023, n. 20088.

⁽²⁹⁾ Cass. civ., sez. trib., 12 dicembre 2019, n. 33592: "Invero, ai sensi del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 52, comma 3, lett. b), non è sottoposta ad accisa l'energia elettrica

prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kw, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni.

L'applicabilità del regime di esenzione, quindi, è strettamente connessa al presupposto che l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonte rinnovabile sia consumata da imprese di autoproduzione, sicché, ove le stesse non consumino l'energia per sé, in auto-consumo, ma la cedano a terzi, si è al di fuori del campo di applicazione della previsione normativa in esame.

Va quindi osservato che i consorziati, in quanto soggetti non autoproduttori, sono cessionari di energia elettrica, con la conseguenza che la società consortile assume nei loro confronti la qualità di fornitore ed è quindi tenuta al pagamento dell'accisa.

Si pone, quindi, la questione della valenza, a fini interpretativi, della previsione contenuta nel D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 79, art. 2, comma 2, laddove prevede che "Autoproduttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, art. 4, n. 8, degli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Sul punto, va osservato che questa Corte (Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529) ha precisato che non può influire sulla regolamentazione della presente fattispecie una definizione contenuta in una legge diretta a scopi diversi da quelli perseguiti dalla normativa tributaria, essendo il D.Lgs. n. 79 del 1999 finalizzato a regolare il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, restando la materia fiscale estranea a tale normativa.

Pertanto, la nozione di autoproduttore di cui al citato D.Lgs. n. 79 del 1999 non è idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi dell'art. 52 TUA, comma 3, lett. b), i quali non rientrano nella menzionata definizione.

Ad ulteriore supporto di tale argomento valgono le seguenti considerazioni:

a) il D.Lgs. n. 79 del 1999, art. 2, comma 1, precisa che le definizioni di cui ai successivi commi valgono ai soli fini del decreto e, pertanto, la definizione di autoproduzione di cui al comma 2 trova un limite applicativo testuale;

b) le finalità del decreto Bersani, in linea con la Direttiva n. 96/92/Ce sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica, mentre il T.U. Accise, come modificato dal D.Lgs. n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, ha come obiettivo l'armonizzazione della tassazione degli Stati membri della UE in materia di accise sui prodotti energetici: in questo contesto, la definizione di autoproduzione di cui al decreto Bersani deve fare i conti con la qualifica di soggetti obbligati al pagamento delle accise che hanno le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio ai sensi del T.U. Accise.

Ciò precisato, non corretta è la tesi difensiva di parte ricorrente secondo cui la qualifica di autoproduttore di cui all'art. 52, T.U. Accise, andrebbe riferita non solo all'ipotesi in cui il consorzio consumi per sé l'energia autoprodotta, ma anche a quella in cui l'energia sia consumata dai propri consorziati.

Va, infatti, osservato che l'esenzione prevista dal T.U. Accise, art. 52, comma 3, lett. b), con riferimento all'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, è limitata all'utilizzazione che fa dell'energia medesima il soggetto autoproduttore ed è di stretta interpretazione: deve, pertanto, riconoscersi l'esenzione unicamente alla società consortile che produce l'energia,

In particolare, “In tema di accise, qualora la società consortile costituita per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili ceda, a titolo oneroso, parte di essa alle proprie consorziate, non può godere dell'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lett. b) d.lgs. n. 504 del 1992, per la quale occorre che l'autoproduttore coincida con colui che consuma l'energia prodotta, essendo all'uopo irrilevante il richiamo all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 2009, in quanto, regolando il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, è estraneo alla materia fiscale”⁽³⁰⁾ e “In tema di accise, le società consortili

nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la società consortile ceda l'energia elettrica a distinti soggetti giuridici quali sono i consorziati (nello stesso senso, sebbene con riferimento alle addizionali locali sull'energia elettrica, vd. Cass. civ., 9 aprile 2014, n. 8293; Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa.

Occorre precisare che la giurisprudenza riguardante la traslazione delle agevolazioni Iva spettanti alla società consortile sui singoli consorziati attraverso il meccanismo del c.d. ribaltamento dei costi e dei ricavi (Cass. civ., 4 ottobre 2018, n. 24320; Cass. civ., 9 febbraio 2018, n. 3166; Cass. civ., 26 luglio 2017, n. 18437) segue uno schema differente, ma ciò in quanto, nelle fattispecie considerate, il contratto di appalto stipulato dal committente con la società consortile è direttamente imputabile alle società consorziate, con conseguente neutralità del consorzio, che non esercita attività commerciale in proprio.

Diversa è, invece, la fattispecie in esame, relativa al caso dell'autoproduzione, in cui è la stessa società consortile a svolgere, legittimamente (Cass. civ., Sez. U., 14 giugno 2016, n. 12190), attività commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati: in questa ottica, valorizzata dalla ricorrente, va precisato che lo scopo consortile non è certo quello di godere della agevolazione fiscale, ma di approvvigionarsi di energia elettrica a costi contenuti.

Alle suddette considerazioni va aggiunto che la L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 911, applicabile solo con riferimento all'anno d'imposta 2016 (e, pertanto, non alla presente controversia), ha previsto che “il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 52, comma 3, lett. b), si applica anche all'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kw, consumata dai soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, art. 4, n. 8), in locali e luoghi diversi dalle abitazioni”.

La suddetta disposizione richiama pedissequamente solo la prima parte del decreto Bersani, art. 2, comma 2, includendo, pertanto, nell'esenzione, i soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica, ma non estendendo l'esenzione agli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili”.

⁽³⁰⁾ Cass. civ., sez. trib., 11 settembre 2020, n. 18863: “la previsione di cui all'art. 52, comma 3, lett. b), decreto legislativo n. 504/1992, riconosce il diritto all'esenzione solo ai soggetti autoproduttori di energia elettrica da fonti rinnovabili che la consumano direttamente per sé, mentre diversa è l'ipotesi, quale quella di specie, in cui il soggetto autoproduttore, cioè la società consortile, cede a titolo oneroso l'energia elettrica autoprodotta: in questo caso, invero, il soggetto che autoproduce non coincide con il soggetto che la consuma;

sicché, l'esenzione deve essere riconosciuta unicamente alla società consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la

costituite per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili, come tutte

società consortile ceda l'energia elettrica a distinti soggetti giuridici quali sono i consorziati (nello stesso senso, sebbene con riferimento alle addizionali locali sull'energia elettrica, vd. Cass. civ., 9 aprile 2014, n. 8293; Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa; occorre precisare che la giurisprudenza riguardante la traslazione delle agevolazioni iva spettanti alla società consortile sui singoli consorziati attraverso il meccanismo del c.d. ribaltamento dei costi e dei ricavi (Cass. civ., 4 ottobre 2018, n. 24320; Cass. civ., 9 febbraio 2018, n. 3166; Cass. civ., 26 luglio 2017, n. 18437) segue uno schema differente, ma ciò in quanto, nelle fattispecie considerate, il contratto di appalto stipulato dal committente con la società consortile è direttamente imputabile alle società consorziate, con conseguente neutralità del consorzio, che non esercita attività commerciale in proprio;

diversa è, invece, la fattispecie in esame, relativa al caso dell'autoproduzione, in cui è la stessa società consortile a svolgere, legittimamente (Cass. civ., Sez. U., 14 giugno 2016, n. 12190), attività commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati;

né può ritenersi corretta la interpretazione del soggetto autoproduttore indicata dalla controricorrente, che si fonda sulla nozione di cui all'art. 2, comma 2, decreto legislativo n. 79/1999;

sul punto, va osservato che questa Corte (Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529) ha precisato che non può influire sulla regolamentazione della presente fattispecie una definizione contenuta in una legge diretta a scopi diversi da quelli perseguiti dalla normativa tributaria, essendo il decreto legislativo n. 79/1999 finalizzato a regolare il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, restando la materia fiscale estranea a tale normativa;

pertanto, la nozione di autoproduttore di cui al citato decreto legislativo n. 79/1999 non è idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), TUA, i quali non rientrano nella menzionata definizione; ad ulteriore supporto di tale argomento valgono le seguenti considerazioni: a) l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 79/1999 precisa che le definizioni di cui ai successivi commi valgono ai soli fini del decreto e, pertanto, la definizione di autoproduzione di cui al comma 2 trova un limite applicativo testuale; b) le finalità del decreto Bersani, in linea con la Direttiva n. 96/92/Ce sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica, mentre il T.U. Accise, come modificato dal decreto legislativo n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, ha come obiettivo l'armonizzazione della tassazione degli Stati membri della UE in materia di accise sui prodotti energetici: in questo contesto, la definizione di autoproduzione di cui al decreto Bersani deve fare i conti con la qualifica di soggetti obbligati al pagamento delle accise che hanno le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio ai sensi del T.U. Accise;

alle suddette considerazioni va aggiunto che l'art. 1, comma 911, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, applicabile solo con riferimento all'anno d'imposta 2016 (e, pertanto, non alla presente controversia), ha previsto che "l'articolo 52, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, si applica anche all'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kw, consumata dai soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all'articolo 4, numero 8), della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, in locali e luoghi diversi dalle abitazioni";

la suddetta disposizione richiama pedissequamente solo la prima parte dell'art. 2, comma 2, del decreto Bersani, includendo, pertanto, nell'esenzione, i soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica, ma non estendendo l'esenzione agli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia

le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio, sono obbligate al pagamento del tributo, a norma dell'art. 53, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1995, mentre ne sono esentate, ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), dello stesso decreto (nel testo applicabile 'ratione temporis', sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. m, del d.lgs. n. 26 del 2007) solamente a condizione che l'energia, oltre che autoprodotta con impianti aventi potenza disponibile superiore a 20 KW, sia anche autoconsumata in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, con la conseguenza che suddette società beneficiano dell'esenzione limitatamente all'energia prodotta e consumata in proprio e non anche per quella prodotta e ceduta ai singoli consorziati" (31).

elettrica da fonti energetiche rinnovabili;

da ciò deriva, ai fini interpretativi, che la estensione dell'esenzione alle sole società cooperative di cui all'art. 2, comma 2, del decreto legislativo n. 79/1999 implica, a contrario, che i consorzi e le società consortili, già esclusi, rimangono fuori dal campo applicativo della norma anche per gli anni d'imposta successivi al 2016".

(31) Cass. civ., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26142: "1.2. Obbligati al pagamento dell'accisa sono, tra gli altri, anche "gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio" (art. 53, comma 1, lett. b), TUA), purché non esclusi dal pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 52, comma 2, TUA. E, per quanto interessa in questa sede, non è sottoposta ad accisa solo l'energia elettrica "prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW" (art. 52, comma 2, lett. a), TUA)" ed ancora "1.6. Infine, ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), TUA è esentata da accise l'energia elettrica "prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

1.7. La formulazione della disposizione riprende, sostanzialmente, il testo dell'art. 10, comma 6, della I. 13 maggio 1999, n. 133, che, con riferimento alle addizionali erariali, così recita: "Al fine di agevolare il raggiungimento degli obiettivi di cui al Protocollo sui cambiamenti climatici, adottato a Kyoto il 10 dicembre 1997, l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, consumata dalle imprese di autoproduzione e per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni è esclusa dall'applicazione delle addizionali erariali (...)". Le menzionate addizionali erariali sono state poi abrogate dall'art. 28, comma 1, della I. 23 dicembre 2000, n. 388 che, peraltro, estende all'imposta erariale di consumo di cui all'art. 52 TUA "tutte le agevolazioni previste, fino alla data di entrata in vigore della presente legge, per l'addizionale erariale sull'energia elettrica" (art. 28, comma 3, della I. n. 388 del 2000), con disposizione poi assorbita dalla nuova formulazione dell'art. 52 TUA, conseguente alla novella di cui al d.lgs. n. 26 del 2007.

1.8. Va, infine, ricordato che, l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 1999, attuativo della direttiva n. 96/92/CE del 19 dicembre 1996, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica, stabilisce che, agli effetti del menzionato decreto, "Autoproduttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all'articolo 4, numero 8, della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, degli appartenenti ai consorzi

34. – *Energia elettrica e imprese a forte consumo d'energia*

L'articolo 17, comma 1 della direttiva 2003/96 stabilisce che: "1. A condizione che i livelli minimi di tassazione previsti nella presente direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa, gli Stati membri possono applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c) e di elettricità nei seguenti casi: a) a favore delle imprese a forte consumo di energia.

Per 'impresa a forte consumo di energia' si intende un'impresa, come definita all'articolo 11, in cui i costi di acquisto dei prodotti energetici ed elettricità siano pari almeno al 3,0 % del valore produttivo ovvero l'imposta nazionale sull'energia pagabile sia pari almeno allo 0,5 % del valore aggiunto. Nell'ambito di questa definizione gli Stati membri possono applicare concetti più restrittivi, compresi il valore del fatturato, e le definizioni di processo e di settore. Per 'acquisti di prodotti energetici e di

o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

2. Dalla lettura coordinata delle superiori disposizioni si evince che, ai fini della presente controversia, tutte le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio sono soggetti obbligati al pagamento delle accise e devono denunciare preventivamente la propria attività, ottenere il rilascio di una licenza di esercizio e depositare annualmente una dichiarazione di consumo.

2.1. Sono, dunque, soggetti obbligati al pagamento delle accise anche gli autoproduttori indicati dall'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 1999 e, specificamente, quei soggetti che producono energia elettrica e la utilizzano in misura non inferiore al settanta per cento annuo per uso proprio ovvero per uso degli appartenenti ai consorzi o alle società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili" ed ancora "b) le finalità del decreto Bersani, in linea con la direttiva n. 96/92/CE sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica mentre il Testo unico accise, come modificato dal d.lgs. n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, ha come obiettivo l'armonizzazione della tassazione degli Stati membri

della UE in materia di accise sui prodotti energetici: in questo contesto, la definizione di autoproduzione di cui al decreto Bersani deve fare i conti con la qualifica di soggetti obbligati al pagamento delle accise che hanno le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio ai sensi del Testo unico accise;

c) l'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lett. b), TUA con riferimento all'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili è limitata all'utilizzazione che fa dell'energia medesima il soggetto autoproduttore ed è di stretta interpretazione: deve, pertanto, riconoscersi l'esenzione unicamente alla società consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la società consortile ceda l'energia elettrica a distinti soggetti giuridici quali sono i consorziati (nello stesso senso, sebbene con riferimento alle addizionali locali sull'energia elettrica, Cass. civ. n. 8293 del 09/04/2014; Cass. civ. n. 23529 del 12/09/2008), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa".

elettricità' si intende il costo effettivo dell'energia acquistata o generata nell'impresa.

Sono inclusi soltanto l'elettricità, i prodotti per riscaldamento ed energetici utilizzati per riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c). Sono incluse tutte le imposte, tranne l'iva detraibile.

Inoltre, per 'valore produttivo' si intende la cifra d'affari, compresi i sussidi direttamente legati al prezzo del prodotto, maggiorata o diminuita delle variazioni degli *stock* di prodotti finiti, dei lavori in corso e dei beni e dei servizi acquistati a fini di rivendita, meno gli acquisti di beni e servizi fatti a fini di rivendita.

Per 'valore aggiunto' si intende il totale della cifra d'affari soggetto a iva, comprese le esportazioni, diminuito del totale degli acquisti soggetti al suddetto tributo, comprese le importazioni.

Agli Stati membri, che attualmente applicano sistemi nazionali di imposizione dell'energia in cui le imprese a forte consumo di energia sono definite secondo criteri diversi dal costo dell'energia rapportato al valore produttivo e dalla tassa nazionale sull'energia pagabile rapportata al valore aggiunto, è stato concesso un periodo transitorio fino al 1o gennaio 2007 al massimo per conformarsi alla definizione di cui alla lettera a), primo comma; b) qualora siano conclusi accordi con imprese o associazioni di imprese, o qualora siano attuati regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti, purché volti a conseguire obiettivi di protezione ambientale o a migliorare l'efficienza energetica”.

Tale norma prevede, in altri termini, la possibilità per le Amministrazioni fiscali nazionali di fissare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici o di elettricità a favore di imprese con un forte consumo di energia elettrica.

Deve essere interpretata, secondo la giurisprudenza unionale⁽³²⁾, nel senso che non osta a una normativa nazionale la quale preveda il diniego

⁽³²⁾ Corte di Giustizia UE, sez. X, 13 giugno 2024, causa C-266/23: “36 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede che un'esenzione dalle accise sull'acquisto di elettricità sia negata a un'impresa a forte consumo di energia, ai sensi di tale disposizione, qualora tale impresa benefici, per tale energia elettrica, di un'esenzione dalle accise riservata all'energia elettrica utilizzata nei processi elettrolitici, anche qualora detta impresa dimostri che, per la stessa energia, essa non beneficerebbe di queste due esenzioni contemporaneamente e che l'importo totale di dette esenzioni non supera l'importo delle accise versato per lo stesso periodo. 37 In via preliminare, occorre constatare che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva 2003/96, quest'ultima non si applica, tra l'altro, all'elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e

un'esenzione dalle accise sull'acquisto di elettricità rivolto a un operatore

metallurgici. Pertanto, dal tenore letterale di tale articolo risulta che l'elettricità di cui trattasi non rientra nell'ambito di applicazione di tale direttiva. 38 Ai sensi dell'articolo 4, di tale direttiva, gli Stati membri devono tassare i prodotti energetici che rientrano nel suo ambito di applicazione, vale a dire i carburanti per motori, i combustibili per riscaldamento e l'elettricità, applicando loro livelli di tassazione che non possono essere inferiori ai livelli minimi da essa previsti [sentenza del 31 marzo 2022, Commissione/Polonia (Tassazione dei prodotti energetici), C-139/20, EU:C:2022:240, punto 39]. 39 Del resto, dal considerando 3 e dall'articolo 4 della direttiva suddetta risulta che essa non ha proceduto ad un'armonizzazione totale delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità, ma si limita a fissare livelli minimi di tassazione armonizzati. 40 Secondo costante giurisprudenza della Corte, un'armonizzazione minima non impedisce agli Stati membri di mantenere o adottare misure più restrittive, purché tuttavia queste ultime non siano tali da compromettere seriamente il risultato prescritto dalla direttiva di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 7 luglio 2016, *Muladi*, C-447/15, EU:C:2016:533, punto 43 e giurisprudenza citata). 41 Prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, la direttiva 2003/96 mira, come risulta dai suoi considerando da 2 a 5 e 24 a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza (v., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 30 e giurisprudenza citata). 42 Tuttavia, tale direttiva prevede la possibilità per gli Stati membri di introdurre aliquote d'imposta differenziate, esenzioni o riduzioni delle accise. Il legislatore dell'Unione ha, quindi, lasciato un certo margine di discrezionalità agli Stati membri in materia di accise (v., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 26). 43 Conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva, gli Stati membri possono applicare sgravi fiscali sul consumo di elettricità a favore delle imprese a forte consumo di energia a condizione che i livelli minimi di tassazione dell'Unione europea previsti da tale direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa (sentenza del 18 gennaio 2017, *IRCCS – Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, punto 47). 44 Il livello di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità rientranti nell'ambito di applicazione della medesima direttiva, se utilizzati da imprese a forte consumo di energia, può arrivare fino a zero [sentenza del 31 marzo 2022, Commissione/Polonia (Tassazione dei prodotti energetici), C-139/20, EU:C:2022:240, punto 42]. 45 A tale proposito, occorre rilevare che lo sgravio fiscale per le imprese a forte consumo di energia, di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 ha carattere facoltativo per gli Stati membri [v., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2021, *Hauptzollamt B* (Riduzione fiscale facoltativa), C-100/20, EU:C:2021:716, punto 24]. 46 Da tale disposizione discende altresì che gli Stati membri sono liberi di limitare il beneficio di sgravi fiscali a favore di imprese a forte consumo di energia alle imprese di uno o di più settori industriali (sentenza del 18 gennaio 2017, *IRCCS – Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, punto 49). 47 Infatti, conformemente ai suoi considerando 9 e 11, tale direttiva lascia agli Stati membri un certo margine per definire e attuare politiche adeguate ai rispettivi contesti nazionali e indica che la scelta dei regimi da applicare in relazione all'attuazione della direttiva in parola spetta a ciascuno degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2017, *IRCCS – Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, punto 50). 48 Da quanto precede si deve dedurre che, se uno Stato membro può, nell'esercizio del margine conferitogli dalla direttiva 2003/96, esentare l'elettricità utilizzata dalle imprese a forte consumo di energia, non risulta da alcuna disposizione di tale direttiva che esso sia obbligato a farlo. 49 A tale proposito, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), primo comma, seconda frase, della direttiva citata prevede che, nell'ambito della definizione della loro politica in materia, gli Stati

economico a forte consumo di energia nell'ipotesi in cui quest'ultimo già benefici, per tale elettricità, di un'esenzione dalle accise riservata all'elettricità utilizzata nei processi elettrolitici.

membri possono applicare criteri più restrittivi, compresi il valore del fatturato, e le definizioni di processo e di settore. 50 Orbene, è giocoforza constatare che, sebbene tale disposizione citi taluni criteri ai quali gli Stati membri possono fare riferimento al fine di definire e attuare la loro politica in materia di sgravi fiscali per quanto riguarda le imprese a forte consumo di energia, dalla formulazione di tale disposizione risulta che l'elencazione di tali criteri non è destinata ad essere esclusiva. 51 Infatti, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, conformemente all'articolo 31d, paragrafo 1, punto 1, della legge sulle accise, la Repubblica di Polonia ha scelto di attuare riduzioni delle accise per le imprese a forte consumo di energia che esercitano talune attività economiche designate dai codici della classificazione polacca delle attività. 52 Inoltre, risulta altresì dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che, nel caso in cui una società si avvalga dell'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica utilizzata nei processi elettrolitici, prevista dall'articolo 30, paragrafo 7a), punto 2), della legge in materia di accise, essa non ha il diritto di beneficiare contemporaneamente dell'esenzione dall'accisa prevista per le imprese a forte consumo energetico, disciplinata dall'articolo 31d, paragrafo 1), di detta legge. 53 Alla luce di quanto esposto ai punti 48 e 50 della presente sentenza, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), prima comma, seconda frase, della direttiva 2003/96 non può essere interpretato nel senso che esclude la definizione di un criterio come quello di cui al punto 52 della presente sentenza per l'attuazione di una riduzione fiscale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, a condizione che tale criterio e la sua applicazione non siano discriminatori. 54 Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri sono tenuti ad esercitare il potere discrezionale di cui dispongono in forza, tra l'altro, dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, nel rispetto del principio della parità di trattamento. Peraltro, tale obbligo riguarda sia le misure mediante le quali si fa uso di tale potere discrezionale sia la loro applicazione [sentenza del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione facoltativa dell'imposta), C-100/20, EU:C:2021:716, punto 31 e giurisprudenza ivi citata]. 55 A tale proposito, il principio di parità di trattamento impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, salvo che un trattamento siffatto sia obiettivamente giustificato [sentenza del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione facoltativa dell'imposta), C-100/20, EU:C:2021:716, punto 32 e giurisprudenza ivi citata]. 56 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non emerge alcun elemento idoneo a dimostrare il carattere discriminatorio del criterio previsto dalla normativa polacca. Spetterà, quindi, al giudice del rinvio verificare se tale criterio sia applicato in modo conforme al principio della parità di trattamento. 57 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che prevede che un'esenzione dalle accise sull'acquisto di elettricità sia negata a un'impresa a forte consumo di energia, ai sensi di tale disposizione, qualora tale impresa benefici, per tale elettricità, di un'esenzione dalle accise riservata all'elettricità utilizzata nei processi elettrolitici, anche se detta impresa dimostra che, per la stessa energia, essa non beneficerebbe contemporaneamente di queste due esenzioni e che l'importo totale di dette esenzioni non supera l'importo delle accise versato per lo stesso periodo, a condizione che il criterio definito dalla normativa nazionale al riguardo sia concepito e applicato conformemente al principio della parità di trattamento".

Non rileva, inoltre, la circostanza che la predetta impresa sia in grado di provare che, per la medesima energia elettrica, non beneficerebbe contemporaneamente di queste due esenzioni e che l'importo totale di dette esenzioni non supera l'importo delle accise versato per lo stesso periodo, a condizione che il criterio definito dalla normativa nazionale al riguardo sia concepito e applicato conformemente al principio della parità di trattamento.

Parimenti, non è sufficiente che l'impresa energivora aderisca al sistema dell'*emission trading system* ⁽³³⁾.

Sempre con riferimento alla norma in commento è interessante segnalare come, secondo la giurisprudenza ⁽³⁴⁾, in caso di rimborso dell'importo

⁽³³⁾ La centralità della finalità ambientale è tanto forte che per esentare dal pagamento di accise i prodotti energetici destinati alla generazione elettrica non è sufficiente limitarsi ad affermare che i destinatari sono imprese energivore sottoposte al regime degli ETS (*emission trading system*); bisogna dimostrare anche il beneficio ambientale. A riguardo, è interessante ricordare la sentenza della CGUE, sez. VI, causa C-139/20 del 31 marzo 2022 la quale nel proprio punto 10 indicava che: "Il 3 febbraio 2016 la Commissione ha richiamato l'attenzione della Repubblica di Polonia in merito alla eventuale non conformità della legge sulle accise con l'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, nella parte in cui tale normativa nazionale esenta dalle accise i prodotti energetici (prodotti del carbone e del gas) utilizzati dalle imprese a forte consumo di energia, allorché queste ultime rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione previsto dalla direttiva 2003/87. La Commissione considerava infatti che tali imprese non potevano beneficiare in modo automatico, per il semplice fatto che rientravano in tale sistema, di un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, ma che esse dovevano a tal fine attuare sistemi che portassero al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica che andassero al di là di quanto poteva essere raggiunto mediante detto sistema".

⁽³⁴⁾ Corte giustizia UE, sez. V, 9 settembre 2021, causa C-100/20: "26 Si deve ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte rimosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai soggetti dell'ordinamento dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte rimosse in violazione del diritto dell'Unione (sentenze del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 24 e giurisprudenza ivi citata, e del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezögazdasági, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 34 e giurisprudenza ivi citata). 27 Inoltre, la Corte ha dichiarato che, qualora uno Stato membro abbia prelevato imposte in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i soggetti dell'ordinamento hanno diritto al rimborso non solo dell'imposta indebitamente riscossa, ma anche degli importi pagati a detto Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale imposta. Tale rimborso comprende altresì le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata dell'imposta. Da tale giurisprudenza risulta che il principio dell'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, con gli interessi, gli importi delle imposte riscossi in violazione del diritto dell'Unione discende dal diritto dell'Unione medesimo (sentenze del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punti 25 e 26 e giurisprudenza ivi citata, e del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi

dell'imposta sull'elettricità indebitamente riscosso, a causa dell'errata applicazione di una disposizione nazionale si devono applicare gli interessi sul predetto importo.

35. – Finalità ambientale e imposte addizionali sul consumo e la produzione di energia elettrica

Il legame tra fiscalità ambientale e accise e loro addizionali rappresenta un tema di particolare interesse per la giurisprudenza.

Mezőgazdasági, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punti 35 e 36 e giurisprudenza ivi citata). 28 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 74 delle sue conclusioni, l'obbligo di applicazione degli interessi sull'importo delle tasse riscosse in violazione del diritto dell'Unione si applica anche quando tale violazione deriva da una disapplicazione dei principi generali di tale diritto. 29 Occorre ricordare che la direttiva 2003/96 mira, come risulta dai suoi considerando da 3 a 5 e dal suo articolo 1, a stabilire un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità (v., in tal senso, sentenza del 3 dicembre 2020, Repsol Petróleo, C-44/19, EU:C:2020:982, punto 21). 30 Nell'ambito di tale regime, il legislatore dell'Unione, in particolare in forza degli articoli 5, 7, da 15 a 17 e 19 di tale direttiva, ha conferito agli Stati membri un insieme di facoltà al fine di introdurre aliquote d'imposta differenziate, esenzioni fiscali o sgravi fiscali dalle accise, le quali sono parte integrante del regime di tassazione armonizzato istituito da detta direttiva. 31 Pertanto, secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri sono tenuti ad esercitare il potere discrezionale di cui dispongono ai sensi di tali articoli nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, nel rispetto del principio di parità di trattamento (v., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). Peraltro, tale obbligo riguarda sia le misure mediante le quali si fa uso di tale potere discrezionale sia la loro applicazione. 32 Il principio di parità di trattamento impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, salvo che un trattamento siffatto sia obiettivamente giustificato (sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

33 A tal riguardo, occorre constatare che, dal punto di vista dell'importo dell'imposta indebitamente riscosso e dell'obbligo di rimborso corrispondente, un operatore economico soggetto a un'aliquota ridotta dell'imposta sull'elettricità in applicazione di una disposizione del diritto nazionale che attua la facoltà prevista dalla direttiva 2003/96, e il cui importo è stato indebitamente riscosso, si trova in una situazione analoga a quella di un operatore economico soggetto all'aliquota ordinaria di tale imposta in applicazione di una disposizione di tale direttiva, il cui importo sia stato indebitamente riscosso.

34 Queste due situazioni non devono essere trattate in maniera diversa, il che implica, in caso di rimborso, l'obbligo di applicazione degli interessi sull'importo dell'imposta indebitamente riscosso.

35 Infatti, il confronto tra gli operatori economici deve essere effettuato a seconda che essi abbiano dovuto o meno subire le perdite costituite dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'errata esigibilità dell'imposta, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 27 della presente sentenza, prescindendo dal fatto che essi siano soggetti all'applicazione dell'aliquota ordinaria o dell'aliquota ridotta della stessa, in quanto le due aliquote rientrano in uno stesso regime armonizzato istituito dalla direttiva 2003/96.

Al riguardo è interessante ricordare Cass. civ., sez. V, 1° settembre 2023, n. 25589 secondo cui “nel contesto della disciplina unionale delle accise, il principio generale in virtù del quale il prodotto energetico adoperato in un processo di generazione di energia elettrica andava esente d'accise, poteva essere soggetto a delle deroghe stabilite dal legislatore nazionale.

In particolare, la tassazione del prodotto energetico destinato alla produzione di energia elettrica era giustificata dalla capacità di rilasciare CO₂ nel processo di generazione; in Italia, l'assoggettamento a tassazione è avvenuto con la legge 448/1998”.

Quindi, ragioni di politica ambientale, nel rispetto del diritto dell'UE, possono determinare l'assoggettamento a tassazione di prodotti energetici.

Vale la pena ricordare, ancora una volta che le accise sono tributi armonizzati e le loro disposizioni, qualora previste da disposizioni *self-executing*, si applicano direttamente negli ordinamenti giuridici degli stati membri a prescindere dalla mancanza dell'atto di adozione.

Pertanto, gli Stati membri possano esentare dalla tassazione determinati prodotti dotati di un basso valore inquinante, come l'elettricità generata dalla biomassa o da altri prodotti ricavati dalla biomassa come anche ogni da ogni tipo di fonte rinnovabile e, in modo speculare, lascia impregiudicato il diritto degli stati membri a tassare con aliquote più pesanti prodotti energetici considerati inquinanti⁽³⁵⁾.

Inoltre, le agevolazioni fiscali in parola possono essere autorizzate a condizione che lo stato membro abbia predisposto idonee misure volte a

⁽³⁵⁾ Corte di giustizia UE, sez. I, 15 ottobre 2015, causa C-251/14: “43 In secondo luogo, va rilevato che, conformemente all'articolo 8 della direttiva 98/34, spetta agli Stati membri, al fine di consentire un controllo preventivo alla luce delle disposizioni relative alla libera circolazione delle merci e, in particolare per quanto riguarda la giustificazione degli ostacoli che potrebbero essere creati a tal riguardo, comunicare alla Commissione, prima della loro entrata in vigore, i progetti di disposizioni che conferiscono carattere vincolante alle specifiche tecniche (v., in tal senso, sentenze Sandström, C-433/05, EU:C:2010:184, punto 42, nonché Belgische Petroleum Unie e a., C-26/11, EU:C:2013:44, punti 49 e 50)” e ancora “1) Gli articoli 4, paragrafo 1, e 5 della direttiva 98/70/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 ottobre 1998, relativa alla qualità della benzina e del combustibile diesel e recante modificazione della direttiva 93/12/CEE del Consiglio, come modificata dal regolamento (CE) n. 1882/2003 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 settembre 2003, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che uno Stato membro preveda, nel proprio ordinamento nazionale, requisiti qualitativi aggiuntivi, rispetto a quelli contenuti in tale direttiva, per la commercializzazione di combustibili diesel, come quelli riguardanti il punto d'infiammabilità, di cui trattasi nel procedimento principale, atteso che non si tratta di una specifica tecnica dei combustibili diesel che riguarda la tutela della salute e dell'ambiente ai sensi della suddetta direttiva”.

garantire l'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e al contempo evitare frodi, evasioni, abusi.

Un tributo come l'accisa, è importante sottolineare, persegue finalità ambientale soltanto qualora sia concepito con riguardo alla materia imponibile o all'aliquota in modo da scoraggiare i contribuenti dall'utilizzare prodotti nocivi per l'ambiente o da incoraggiare l'uso di altri prodotti non nocivi per l'ambiente.

Quanto affermato trova conferma in Corte di giustizia UE, sez. V, 22 giugno 2023, causa C-833/21, per cui: "l'esenzione dalla tassazione i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità, e ciò al fine di evitare la doppia tassazione dell'elettricità (Corte di Giustizia dell'UE sentenza del 9 marzo 2023, R.P., C-571/21)⁽³⁶⁾ salvo motivi di natura ambientale".

⁽³⁶⁾ Corte di giustizia UE, sez. V, 9 marzo 2023, causa C-571/21: "L'esenzione dalla tassazione dell'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa", prevista dalla disposizione sopra citata, è suscettibile di ricomprendere l'elettricità destinata al funzionamento di impianti di stoccaggio di un prodotto energetico, quale la lignite, e di mezzi di trasporto che permettono di trasferire questo prodotto, qualora tali operazioni abbiano luogo all'interno delle centrali elettriche, purché esse siano indispensabili e contribuiscano direttamente al mantenimento della capacità del processo tecnologico di produzione di elettricità, in quanto tali operazioni siano necessarie per garantire il mantenimento della capacità di produrre elettricità in maniera ininterrotta" e al riguardo è stato affermato che: "In terzo luogo, per quanto riguarda le finalità perseguite dalla direttiva 2003/96, occorre anzitutto osservare che quest'ultima, prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, mira, come risulta dai suoi considerando da 2 a 5 e 24, a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, segnatamente, le distorsioni di concorrenza (sentenza del 7 marzo 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, punto 29).

36 A questo scopo, per quanto riguarda la produzione di elettricità, il legislatore dell'Unione europea ha compiuto la scelta – come risulta, segnatamente, dalla pagina 5 del preambolo della proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per l'imposizione dei prodotti energetici (GU 1997, C 139, pag. 14) – di imporre agli Stati membri, conformemente all'articolo 1 della direttiva 2003/96, la tassazione dell'elettricità prodotta, prevedendo, correlativamente, la necessità di esentare dalla tassazione i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità, e ciò al fine di evitare la doppia tassazione dell'elettricità (v., in tal senso, sentenza del 7 marzo 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, punto 30).

37 Orbene, se l'elettricità utilizzata per la produzione di elettricità da un impianto di produzione, come quello in questione nel procedimento principale, non fosse esentata dalla tassazione a titolo dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96, ne risulterebbe per l'appunto un rischio di doppia tassazione, in quanto anche l'elettricità così prodotta verrebbe tassata, ai sensi dell'articolo 1 di tale direttiva.

38 Invero, la direttiva 2003/96 non esclude qualsiasi rischio di doppia tassazione, in quanto uno Stato membro, a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, di tale direttiva, può tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità per motivi di politica ambientale (v., in tal senso, sentenza del 4 giugno 2015, *Kernkraftwerke Lip-*

pe_Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punto 51).

39 Tuttavia, come giustamente sottolineato dalla parte convenuta nel procedimento principale e dalla Commissione europea, se l'elettricità utilizzata per l'estrazione e il trasporto della lignite non fosse soggetta a tassazione, ad eccezione dei casi contemplati all'articolo 21, paragrafo 3, seconda frase, della direttiva 2003/96, si determinerebbe una disparità di trattamento tra, da un lato, le imprese che, come la RWE Power, gestiscono centrali elettriche ed estraggono lignite per la produzione di elettricità e, dall'altro, le imprese che acquistano presso terzi la lignite per produrre elettricità, a causa degli oneri fiscali differenti, il che costituirebbe una fonte di distorsione della concorrenza (v., in tal senso, sentenza del 27 giugno 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punto 42).

40 La RWE Power fa invero valere che, a causa dell'assenza di un mercato nazionale e internazionale delle forniture di lignite, una centrale a lignite può funzionare soltanto se si trova in prossimità di una miniera a cielo aperto. Infatti, poiché la fornitura di lignite non si compie su grandi distanze, qualsiasi gestione economicamente efficiente esigerebbe un modello di gestione basato su un concetto di processo integrato, il quale includerebbe, al tempo stesso, l'estrazione e il trasporto della lignite quale materia prima per il riscaldamento delle caldaie e la produzione di elettricità che ne deriva.

41 Tuttavia, tali considerazioni, anche a supporle dimostrate, non rimettono in discussione l'analisi esposta al punto 39 della presente sentenza, in quanto l'esenzione dell'elettricità utilizzata per produrre la lignite, favorendo le imprese integrate, come la RWE Power, determinerebbe, in ogni caso, una distorsione di concorrenza sul mercato dell'elettricità.

42 Occorre dunque rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96, letto in combinato disposto con l'articolo 21, paragrafo 3, seconda frase, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dalla tassazione dell'"elettricità utilizzata per produrre elettricità", prevista dalla disposizione sopra citata, non ricomprende l'elettricità utilizzata nell'ambito dell'estrazione di un prodotto energetico, quale la lignite, in una miniera a cielo aperto, qualora tale elettricità venga utilizzata non nel quadro del processo tecnologico di produzione di elettricità, bensì per la fabbricazione di un prodotto energetico. Per contro, tale esenzione è suscettibile di ricomprendere la trasformazione ed il trattamento successivi di tale prodotto energetico in centrali elettriche ai fini della produzione di elettricità, purché tali operazioni siano indispensabili e contribuiscano direttamente al processo tecnologico di tale produzione.

43 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96, letto in combinato disposto con l'articolo 21, paragrafo 3, terza frase, della medesima direttiva, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dalla tassazione dell'"elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa", prevista dalla disposizione sopra citata, ricomprende l'elettricità destinata al funzionamento di impianti di stoccaggio di un prodotto energetico, quale la lignite, e di mezzi di trasporto che permettono di trasferire questo prodotto dalle miniere a cielo aperto verso delle centrali elettriche.

44 A questo proposito, occorre anzitutto rilevare che l'esenzione dalla tassazione dell'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa è prevista all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96, allo stesso titolo dell'esenzione riguardante i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità.

45 Date tali circostanze, occorre considerare che tale disposizione prevede due fattispecie i cui rispettivi ambiti di applicazione non possono essere confusi, a pena di privare

l'una o l'altra di queste fattispecie di qualsiasi effetto utile.

46 Peraltro, come chiarito dall'avvocato generale al paragrafo 67 delle sue conclusioni, tale interpretazione è corroborata dalla genesi della direttiva 2003/96. Infatti, nella proposta iniziale della Commissione era prevista soltanto una esenzione dalla tassazione corrispondente, in sostanza, alla prima fattispecie [v. articolo 13, paragrafo 1, lettera b), della proposta della Commissione (GU 1997, C 139, pag. 14)]. La seconda fattispecie è stata aggiunta dal Consiglio dell'Unione europea soltanto in una fase successiva del procedimento legislativo. Occorre perciò concludere che, mediante questa aggiunta, il legislatore dell'Unione ha inteso creare un'ipotesi supplementare di esenzione dalla tassazione, riguardante una situazione differente da quella oggetto della prima fattispecie.

47 Ne consegue che l'esenzione dalla tassazione prevista nella seconda fattispecie concerne non attività rientranti nella produzione di elettricità, bensì l'utilizzazione di elettricità situata a monte o a valle di tale produzione qualora detta utilizzazione serva a mantenere la capacità di produzione dell'elettricità.

48 Al pari ed analogamente a quanto statuito ai punti da 26 a 42 della presente sentenza in riferimento alla prima fattispecie, occorre considerare, per quanto concerne l'esenzione dalla tassazione dell'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità, che anche tale esenzione deve essere interpretata in maniera restrittiva, cosicché la sua applicazione esige che l'elettricità venga utilizzata per mantenere direttamente la capacità del processo tecnologico di produzione dell'elettricità.

49 Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio che il funzionamento delle centrali elettriche della RWE Power era fondato su una produzione ininterrotta di elettricità. Per garantire una tale produzione di elettricità, la RWE Power aveva previsto dei punti di stoccaggio di tre diverse dimensioni e con funzioni distinte, a partire dai quali la lignite veniva man mano avviata verso le caldaie nelle centrali. Più precisamente, la lignite veniva in un primo momento depositata in ciascuna delle miniere a cielo aperto in un punto di stoccaggio avente una capacità corrispondente a sei giorni di funzionamento della centrale e, successivamente, trasferita verso i punti di stoccaggio delle centrali che offrivano una capacità corrispondente ad uno o due giorni di funzionamento della centrale.

50 Sulla scorta di tale descrizione delle circostanze di fatto, risulta, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, che soltanto le operazioni di stoccaggio e di trasferimento della lignite che si svolgono nella centrale elettrica potrebbero essere considerate indispensabili e contribuenti direttamente al mantenimento della capacità del processo tecnologico di produzione dell'elettricità, in quanto tali operazioni sarebbero necessarie per garantire il mantenimento della capacità di produzione ininterrotta di elettricità, sicché tali operazioni potrebbero essere esentate, in virtù dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96.

51 Per contro, le operazioni di stoccaggio provvisorio della lignite che hanno luogo nelle miniere a cielo aperto sembrano presentare un collegamento più stretto – ciò che spetta al giudice del rinvio verificare – con il processo di estrazione della lignite piuttosto che con il processo tecnologico di produzione dell'elettricità. Entro questi limiti, l'elettricità utilizzata per stoccare la lignite in queste miniere non rientrerebbe nell'esenzione suddetta.

52 Bisogna altresì precisare, in tale contesto, che, nel caso di specie, nessuna rilevanza presenta l'articolo 21, paragrafo 3, terza frase, della direttiva 2003/96, menzionato dal giudice del rinvio, in virtù del quale il consumo di elettricità per fini non connessi con la fabbricazione di prodotti energetici, come, segnatamente, la propulsione di veicoli, è considerato come un fatto generatore d'imposta, che dà luogo a tassazione. Infatti, la terza frase di cui sopra, in quanto riguardante l'utilizzazione di elettricità conformemente alla seconda frase del medesimo articolo 21, paragrafo 3, verte su un regime facoltativo che, come si è

Le accise con finalità ambientali, come si legge nella pronuncia di cui sopra, “devono essere applicate per finalità specifiche e, dall’altra, esse devono essere conformi alle norme fiscali dell’Unione applicabili per le accise o per l’imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, nonché del calcolo, dell’esigibilità e del controllo dell’imposta”.

Nell’ambito delle “finalità specifiche” rientra il progetto legislativo di influenzare il comportamento dei consumatori ⁽³⁷⁾.

rilevato al punto 34 della presente sentenza, la Repubblica federale di Germania non ha attuato. Inoltre, la terza frase suddetta ha come unico scopo la restrizione dell’ambito di applicazione delle esenzioni menzionate nella prima e nella seconda frase del citato articolo 21, paragrafo 3.

53 Alla luce delle considerazioni sopra esposte, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l’articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che l’esenzione dalla tassazione dell’“elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l’elettricità stessa”, prevista dalla disposizione sopra citata, è suscettibile di ricomprendere l’elettricità destinata al funzionamento di impianti di stoccaggio di un prodotto energetico, quale la lignite, e di mezzi di trasporto che permettono di trasferire questo prodotto, qualora tali operazioni abbiano luogo all’interno delle centrali elettriche, purché esse siano indispensabili e contribuiscano direttamente al mantenimento della capacità del processo tecnologico di produzione di elettricità, in quanto tali operazioni siano necessarie per garantire il mantenimento della capacità di produrre elettricità in maniera ininterrotta”.

⁽³⁷⁾ Corte di giustizia UE, sez. V, 22 giugno 2023, causa C-833/21: “Il legislatore dell’Unione ha operato la scelta – come risulta, segnatamente, dalla pagina 5 del preambolo della proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per l’imposizione dei prodotti energetici (GU 1997, C 139, pag. 14) – di imporre agli Stati membri, conformemente all’articolo 1 della direttiva 2003/96, la tassazione dell’elettricità prodotta, prevedendo, correlativamente, la necessità di esentare dalla tassazione i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità, e ciò al fine di evitare la doppia tassazione dell’elettricità (sentenza del 9 marzo 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punto 36 e giurisprudenza ivi citata). 32 Invero, la direttiva 2003/96 non esclude qualsiasi rischio di doppia tassazione, in quanto uno Stato membro, a norma dell’articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, di tale direttiva, può tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità per motivi di politica ambientale (v., in tal senso, sentenza del 4 giugno 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punto 51). Con tale disposizione, il legislatore dell’Unione ha quindi esplicitamente inteso consentire agli Stati membri di derogare al regime di esenzione obbligatoria introdotto dalla direttiva 2003/96 (v., in tale senso, sentenza del 16 ottobre 2019, UPM France, C-270/18, EU:C:2019:862, punto 52 e giurisprudenza ivi citata). 33 Infatti, occorre rilevare a questo riguardo che tale direttiva si propone altresì, come risulta dai suoi considerando 6, 7, 11 e 12, di incoraggiare obiettivi di politica ambientale (sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 32 e giurisprudenza ivi citata). 34 La direttiva 2003/96 non intende tuttavia introdurre esenzioni di carattere generale. Inoltre, poiché l’articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva enuncia in maniera tassativa le esenzioni obbligatorie che si impongono agli Stati membri nell’ambito della tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità, le sue disposizioni non possono essere interpretate in maniera estensiva, a pena di privare di qualsiasi effetto utile la tassazione armonizzata istituita da detta direttiva (sentenza del 9

marzo 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punto 30 e giurisprudenza ivi citata). 35 Come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 37 delle sue conclusioni, tale interpretazione si applica in particolare alla facoltà conferita agli Stati membri dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 di derogare all'esenzione obbligatoria dalla tassazione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità. Infatti, come ricordato ai punti 29 e 31 della presente sentenza, la direttiva 2003/96 mira ad istituire un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità nell'ambito del quale la tassazione costituisce la regola, fermo restando che tale tassazione interviene una sola volta allo scopo di evitare la doppia imposizione dell'elettricità. La facoltà di tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità per motivi di politica ambientale costituisce quindi una deroga al principio della tassazione unica dell'energia elettrica. 36 Ritenendo che la Corte non si sia ancora pronunciata sulla questione delle condizioni in presenza delle quali un'imposta sui prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità possa essere considerata, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, riscossa "per motivi di politica ambientale", il giudice del rinvio si chiede se possa avvalersi dei criteri elaborati dalla Corte nella sua giurisprudenza sulla nozione di "finalità specifiche", ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, anche per l'applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96. 37 In conformità dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette a due condizioni. Da una parte, tali imposte devono essere applicate per finalità specifiche e, dall'altra, esse devono essere conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, nonché del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta. 38 Solo la prima delle condizioni in esame è menzionata nella decisione di rinvio. Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che rientra tra le finalità specifiche, ai sensi di tale disposizione, qualsiasi finalità che non sia puramente di bilancio (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 37, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 23). 39 Ciononostante, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri ad una simile finalità non può, salvo privare l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 di qualsivoglia effetto utile, indurre a ritenere che l'imposta in parola non possa parimenti perseguire una finalità specifica ai sensi di tale disposizione (v., in tale senso, sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 38, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 24). 40 Inoltre, sebbene la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta al finanziamento dell'esercizio, da parte delle autorità di uno Stato membro, di competenze loro trasferite possa costituire un elemento di cui tenere conto per verificare il sussistere di una finalità specifica, una siffatta destinazione, relativa ad una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire un elemento sufficiente, poiché ogni Stato membro può decidere di destinare il gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese, a prescindere dalla finalità perseguita. In caso contrario, qualsiasi finalità potrebbe essere qualificata come finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, ciò che priverebbe l'accisa armonizzata istituita dalla menzionata direttiva di ogni effetto utile e si porrebbe in contrasto con il principio in base al quale una disposizione derogatoria quale detto articolo 1, paragrafo 2, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 39, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 26). 41 Così, per ritenere che persegua una finalità specifica ai sensi

dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, un'imposta il cui gettito sia stato destinato ad un determinato scopo deve, di per se stessa, mirare a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata, di modo che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalità dell'imposizione in questione (v., in tale senso, sentenza del 5 marzo 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 41, e ordinanza del 7 febbraio 2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 25). 42 In assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava sui prodotti soggetti ad accisa può essere considerata perseguire una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 soltanto qualora tale contributo sia concepito, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta la realizzazione della finalità specifica invocata, segnatamente mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (sentenza del 5 marzo 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 42, e ordinanza del 7 febbraio 2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 27). 43 Mentre l'Endesa ritiene che tale giurisprudenza relativa all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 sia trasponibile all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, il governo spagnolo sostiene che i due regimi impositivi istituiti da tali disposizioni non sono sufficientemente comparabili. La Commissione europea, a sua volta, ritiene che non sia necessario verificare, nell'ambito dell'applicazione di detto articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, l'esistenza di un nesso diretto tra l'uso del gettito della tassazione in questione e la sua finalità, ai sensi della giurisprudenza relativa all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, per stabilire se uno Stato membro abbia derogato all'esenzione obbligatoria dei prodotti energetici "per motivi di politica ambientale". Ciò premesso, essa è del parere che il criterio, adottato dalla giurisprudenza citata, relativo alla struttura dell'imposta sia un fattore rilevante nell'ambito di tale esame, in quanto detta struttura è effettivamente tale da incoraggiare l'uso di prodotti energetici meno dannosi per l'ambiente. 44 In proposito, occorre osservare che i regimi di tassazione derivanti, da un lato, dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 e, dall'altro, dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 presentano certamente differenze, in particolare in quanto il primo di tali regimi costituisce una deroga a un'esenzione obbligatoria, mentre il secondo riguarda una tassazione ulteriore rispetto a quella di cui i prodotti soggetti ad accisa sono già oggetto. 45 Ciò premesso, i "motivi di politica ambientale", a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, possono rientrare nella categoria delle "finalità specifiche", ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, in quanto un'imposta riscossa per simili motivi ha precisamente la specifica finalità di contribuire alla tutela dell'ambiente. 46 In tali circostanze, si deve ritenere che un'imposta sia riscossa "per motivi di politica ambientale", ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, qualora esista un nesso diretto tra l'impiego del gettito della tassazione in questione e la sua finalità o qualora tale imposta, senza perseguire una finalità puramente di bilancio, sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta di garantire una migliore tutela dell'ambiente, ad esempio tassando fortemente i prodotti interessati per scoraggiarne il consumo o incoraggiando l'uso di altri prodotti i cui effetti sono, in linea di principio, meno dannosi per l'ambiente. 47 Quando la Corte è adita con rinvio pregiudiziale volto a stabilire se un'imposta istituita da uno Stato membro sia riscossa "per motivi di politica ambientale", ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, la sua funzione consiste nel chiarire al giudice del rinvio i criteri che la cui applicazione permetterà

a quest'ultimo di stabilire se detta imposta sia effettivamente riscossa per simili motivi, piuttosto che nel procedere essa stessa a tale valutazione, tanto più che essa non dispone necessariamente di tutti gli elementi indispensabili al riguardo (v., per analogia, ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 28 e giurisprudenza ivi citata). 48 Nel caso di specie, deve innanzitutto rilevarsi che il giudice del rinvio si chiede se il legislatore spagnolo, derogando all'esenzione obbligatoria dalla tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità, abbia effettivamente inteso tutelare l'ambiente, considerato che, a suo avviso, tale finalità non si riflette nella struttura dell'imposta, il cui gettito è destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico nazionale. 49 A questo proposito, se è vero che dal preambolo della legge 15/2012 risulta che detto legislatore, adottando tale legge di modifica, ha inteso armonizzare il "sistema tributario [spagnolo] con un uso [dell'energia] più efficiente e rispettoso dell'ambiente e con la sostenibilità", affinché tale motivazione non sia solo apparente occorre anche che essa sia confermata dagli effetti che tale tassazione può avere nella realtà. 50 Per quanto riguarda i dubbi espressi dal giudice del rinvio in merito al fatto che il gettito dell'imposta sia destinato a finanziare i costi del sistema elettrico nazionale, occorre rilevare, da un lato, che l'applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 non richiede necessariamente, come risulta dai punti 42 e 45 della presente sentenza, un nesso diretto tra l'utilizzo del gettito della tassazione in questione e la sua finalità. Dall'altro, nel valutare la struttura dell'imposta di cui trattasi, il giudice del rinvio può essere indotto a tener conto di una serie di elementi, tra cui le caratteristiche e le modalità di attuazione dell'imposta nonché il modo in cui tale imposta influisce o dovrebbe influire sul comportamento dei contribuenti. Nella misura in cui il gettito di detta imposta viene utilizzato per finalità legate all'aggiornamento di tale sistema per conseguire gli obiettivi in materia ambientale che l'Unione europea si è prefissa, tra cui la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra e la neutralità climatica, elementi di tal genere sono idonei a confermare che l'imposta persegue effettivamente un obiettivo di tutela dell'ambiente. 51 Inoltre, come osservato dalla Commissione, tenuto conto della probabile diminuzione dell'utilizzo del carbone nella produzione di elettricità, le conseguenze di bilancio a lungo termine della tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità devono essere rapportate agli effetti di tale tassazione sull'ambiente. Secondo detta istituzione, la deroga all'esenzione obbligatoria può essere paragonata ad altre misure aventi un "duplice risultato", vale a dire sia contribuire al bilancio che influenzare i comportamenti. Siffatte misure possono generare, al momento della loro introduzione, consistenti entrate di bilancio che, a lungo termine e quando raggiungono il loro obiettivo di tutela dell'ambiente, si riducono man mano che i contribuenti adeguano il loro comportamento. 52 Il giudice del rinvio si chiede poi se sia possibile ritenere che la struttura dell'imposta rifletta l'obiettivo ambientale annunciato nel preambolo della legge 15/2012, in quanto le aliquote di accisa sono fissate in funzione del potere calorifico del carbone utilizzato nella produzione di elettricità. 53 Al riguardo, dall'articolo 10, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 risulta che a decorrere dal 1º gennaio 2004 i livelli minimi di tassazione da applicare all'elettricità sono quelli fissati nell'allegato I, tabella C, di tale direttiva, per le imprese e le non imprese. Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 55 delle sue conclusioni, per quanto riguarda il carbone e il coke, varie versioni linguistiche della tabella C citata, recante il titolo "Livelli minimi di imposizione applicabili ai combustibili per riscaldamento e all'elettricità", fanno esplicito riferimento al "potere calorifico lordo" del carbone e del coke. Pertanto, sebbene la versione in lingua spagnola di detta tabella C non menzioni tale potere calorifico, il fatto che il legislatore spagnolo l'abbia preso come riferimento per la tassazione dell'utilizzo del carbone non induce a ritenere che l'imposta sul carbone non sia stata adottata per motivi di politica ambientale.

Di contro, è stato osservato che un'imposta sul consumo dell'energia elettrica priva di connessione con la sua fonte di generazione è legittima rispetto al quadro normativo europeo⁽³⁸⁾.

54 Infine, il giudice del rinvio si chiede se l'obiettivo ambientale sia raggiunto per il semplice fatto che sono rimosse imposte su taluni prodotti energetici non rinnovabili e non sull'uso di quelli considerati meno dannosi per l'ambiente. 55 In proposito, va sottolineato che l'esame di un'imposta deve essere effettuato, in linea di principio, caso per caso, alla luce delle particolarità e delle caratteristiche proprie dell'imposta di cui trattasi. Se un'imposta scoraggia il consumo di un prodotto dannoso per l'ambiente, essa deve essere considerata contribuire alla tutela dell'ambiente. 56 Pertanto, il solo fatto che, come sostiene [...], il governo spagnolo abbia reintrodotta un'esenzione dalla tassazione per gli idrocarburi utilizzati per la produzione di elettricità, mentre il carbone utilizzato a questo stesso fine è tassato, non dimostra di per sé l'assenza di una reale finalità ambientale della deroga all'esenzione obbligatoria dalla tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità. 57 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che una normativa nazionale che prevede la tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità soddisfa la condizione contenuta in tale disposizione, secondo cui l'imposta deve essere istituita "per motivi di politica ambientale", qualora esista un nesso diretto tra l'impiego del gettito della tassazione in questione e la sua finalità o qualora tale imposta, senza perseguire una finalità puramente di bilancio, sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta di garantire una migliore tutela dell'ambiente.

⁽³⁸⁾ Corte giustizia UE, Decima Sezione, 3 marzo 2021 C-220/19, "Occorre rilevare, a detto riguardo, che nessuna delle disposizioni della direttiva 2009/28 menzionate ai punti da 62 a 65 della presente sentenza vieta agli Stati membri di istituire un'imposta, quale l'IV-PEE, gravante sulla produzione di energia elettrica e sulla sua immissione nel sistema, anche nel caso in cui tale energia elettrica sia prodotta da fonti energetiche rinnovabili (v., per analogia, sentenza del 20 settembre 2017, Elecdey Carcelen e a., C-215/16, C-216/16, C-220/16 e C-221/16, EU:C:2017:705, punto 30).

68 Infatti, come risulta dal testo stesso dell'articolo 3, paragrafo 3, della direttiva 2009/28, e in particolare dal termine "possono", gli Stati membri non sono assolutamente obbligati, al fine di promuovere l'uso dell'energia da fonti rinnovabili, ad adottare regimi di sostegno, né, a fortiori, se scelgono di adottare siffatti regimi, a predisporli in forma di esenzioni o di sgravi fiscali. Gli Stati membri dispongono così di un margine di discrezionalità quanto alle misure che ritengono appropriate per raggiungere gli obiettivi nazionali generali obbligatori previsti nell'articolo 3, paragrafi 1 e 2, di detta direttiva, letto in combinato disposto con l'allegato I di quest'ultima (v., in tal senso, sentenze del 20 settembre 2017, Elecdey Carcelen e a., C-215/16, C-216/16, C-220/16 e C-221/16, EU:C:2017:705, punti 31 e 32, nonché dell'11 luglio 2019, Agrenergy e Fusignano Due, C-180/18, C-286/18 e C-287/18, EU:C:2019:605, punto 27).

69 Pertanto, la possibilità per gli Stati membri, prevista all'articolo 3, paragrafo 3, della direttiva 2009/28, di adottare regimi di sostegno destinati a promuovere l'uso dell'energia da fonti rinnovabili, eventualmente sotto forma di esenzioni o di sgravi fiscali, non implica affatto che ad essi sia impedito di tassare le imprese che sviluppano siffatte fonti di energia (sentenza del 20 settembre 2017, Elecdey Carcelen e a., C-215/16, C-216/16, C-220/16 e C-221/16, EU:C:2017:705, punto 33).

70 Di conseguenza, occorre rispondere alle questioni seconda e terza dichiarando che l'articolo 1 e l'articolo 3, paragrafi 1 e 2, nonché paragrafo 3, lettera a), della direttiva 2009/

36. – *Dichiarazione di consumo e produzione*

La liquidazione dell'imposta scaturisce dai contenuti nella dichiarazione di consumo annuale⁽³⁹⁾ come indicato nell'art. 53, comma 8 t.u.a.

28, quest'ultimo in combinato disposto con l'articolo 2, secondo comma, lettera k), della direttiva stessa, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale che prevede la riscossione di un'imposta gravante con un'aliquota unica sulla produzione di energia elettrica e sulla sua immissione nel sistema elettrico, anche nel caso in cui tale energia elettrica sia prodotta da fonti rinnovabili, e il cui obiettivo non è tutelare l'ambiente, bensì incrementare il volume del gettito fiscale.

⁽³⁹⁾ Comm. trib. reg. Calabria, sez. I, 2 agosto 2022, n. 2445: "1 Il Contribuente è tenuto a versare mensilmente una rata di acconto calcolata sui consumi dell'anno precedente, fino alla presentazione della dichiarazione successiva. Il debito tributario non è, pertanto, suscettibile di variazioni in corso d'anno. Il legislatore ha confermato il principio che il contribuente non può autonomamente procedere alla riduzione delle rate mensili; la riduzione può essere concessa dall'Ufficio, solo previo accertamento della sussistenza delle condizioni giustificative. Ciò comporta che non possono essere prese in considerazione richieste che non siano adeguatamente documentate ed oggettivamente riscontrabili dall'Ufficio. "La sentenza della CTP è conforme all'orientamento della Suprema Corte (v. Cass. civ. n. 26008 del 15 ottobre 2019). Né è possibile opinare che la decisione dei giudici verrebbe a ledere il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 e art. 97. Infatti si confondono quelli che sono i presupposti di imposta, costituiti dalla fornitura ai consumatori finali, con le modalità di versamento del tributo, dettagliatamente esposte nell'art.56 TUA, che prevede dei versamenti in acconto con cadenza mensile determinati secondo il metodo c.d. storico, adottato come noto anche per altri tributi, e un versamento a conguaglio nel mese di marzo. L'art. 55 co. 1 del t.u.a. in combinato con l'art. 53 co. 8 prevede che l'accisa sull'energia elettrica è accertata e liquidata sulla base delle dichiarazioni di consumo annuale contenenti tutti gli elementi necessari per la determinazione del debito d'imposta, che sono presentate dai soggetti obbligati entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce; il pagamento, ai sensi dell'art. 56 co. 1 (analogamente a quanto previsto per il gas naturale dall'art. 26 co. 13), è effettuato in rate di acconto mensile da versare entro il 16 di ciascun mese, calcolate sui consumi dell'anno precedente. Il versamento a conguaglio è effettuato entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello a cui si riferisce e le somme eventualmente versate in eccedenza all'imposta dovuta sono detratte dai successivi versamenti in acconto. La giurisprudenza di legittimità ha evidenziato come "le particolari modalità di pagamento dell'accisa in esame incentrata sul meccanismo degli acconti calcolati sui consumi del corrispondente periodo precedente fa sì che alla chiusura annuale di ciascun periodo si determini un nuovo saldo creditorio o debitorio" e che la disposizione in esame provvede pertanto a "riequilibrare la situazione in essere tra le parti, consentendo al contribuente di recuperare in sede di determinazione dei successivi versamenti in acconto quanto versato in più precedentemente" così tutelando da un lato "l'interesse erariale alla costante e pronta riscossione del dovuto, salvo conguaglio o restituzione della differenza indebitamente percetta dall'amministrazione" e dall'altro di "permettere al contribuente la ripetizione di quanto versato indebitamente" (Cass. civ., 15 ottobre 2019 no 26008). Pertanto, l'unica sede in cui è possibile operare il riequilibrio tra "provvisoriamente anticipato" ed "effettivamente dovuto" è quella della presentazione della dichiarazione di consumo nel mese di marzo dell'anno successivo in cui, ove dovessero emergere versamenti in acconto maggiori rispetto al tributo dovuto, il contribuente potrà in alternativa: a) compensare il proprio credito con i "successivi versamenti di acconto"; b) chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccedenza entro il termine di due anni previsto dall'art

“fatta eccezione per quelli che versano anticipatamente l'imposta dovuta

14 del TUA. In nessun caso è prevista la sospensione o riduzione dei ratei d'acconto per riallineare i consumi effettivi ai ratei d'acconto. Il rateo d'acconto, quindi, non deve essere commisurato alle vendite di energia elettrica riferite al mese in cui viene effettuato il versamento, ma a quelle dell'anno precedente; il versamento a conguaglio effettuato nel mese di marzo serve a riallineare il tributo a quanto effettivamente dovuto in base al fatturato di vendita;

Contrariamente a quanto sostiene la società odierna appellante, essa non avrebbe potuto ridurre il pagamento delle rate di acconto, anche nel caso di cessazione dell'attività di vendita, in assenza di un provvedimento da parte dell'amministrazione finanziaria che l'autorizzasse in tal senso. Infatti l'art. 56 co. 2 ultimo periodo riserva all'amministrazione finanziaria la possibilità di modulare diversamente i ratei in acconto delle accise non prevedendo alcuna facoltà in capo al contribuente di incidere sulla determinazione dell'importo da versarsi.

Sul punto la Cassazione con ordinanza 27672/2019 del 29.10.2019, in riferimento all'analogo pagamento dell'accise sul gas naturale, ha stabilito che la norma di cui all'art. 26 del TUA “riserva a un provvedimento espresso dell'Ufficio la “facoltà” di prescrivere, in deroga alla regola generale (secondo cui le rate di acconto mensili sono calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente), una diversa rateizzazione, non costituendo in capo all'amministrazione alcun obbligo di procedere in tal senso e, in ogni caso, non potendosi qualificare in termini di accoglimento il comportamento omissivo tenuto dall'amministrazione”.

- Infondato è il secondo motivo dell'appello con cui la parte censura la sentenza di primo grado per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10 bis, L. n. 241/1990.

Il richiamo di ricorrente della previsione normativa di cui art. 10 bis L. n. 241/1990 risulta del tutto inconferente in quanto l'adempimento fiscale non può essere subordinato ad alcun onere informativo dell'Amministrazione, in quei settori, come quelli dell'accisa sul gas naturale ed energia elettrica, retto dal principio dell'accertamento mediante dichiarazione dell'imposta.

Quanto alla presunta inosservanza da parte dell'Ufficio del preavviso di diniego quale strumento per agevolare un contraddittorio e/o una partecipazione del contribuente, va ribadito che l'attività alla base della ripresa tributaria si esplica mediante la presa d'atto del mancato versamento di un'imposta definita dallo stesso contribuente nel suo ammontare, tramite la presentazione della dichiarazione annuale, in cui si determina il debito dell'annualità trascorsa, nonché della nuova annualità- sia pure provvisoriamente e salvo conguaglio.

In sostanza, l'Ufficio delle Dogane non fa altro che utilizzare il dato predisposto dal contribuente, senza alcuna rimodulazione dello stesso, e trasportarlo in un atto impositivo con cui verrà contestato l'inadempimento tributario e le relative sanzioni.

Infondato è il terzo motivo dell'appello con il quale viene riproposto il terzo motivo di ricorso: illegittimità delle sanzioni violazione degli art. 1,6,7,10 e 12 dello statuto del contribuente-difetto del requisito della colpevolezza prevista dall'art. 5 del D.lgs. n. 472/1998. Si rileva che ai sensi del 1° comma dell'art. 17 del Dlgs n 472/97, in deroga alle previsioni dell'art. 16, le sanzioni collegate al tributo, al quale si riferiscono, sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza in quanto compatibili delle disposizioni di legge che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con l'atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità. L'Ufficio delle Dogane è tenuto ad emettere un atto di irrogazione immediata di sanzione in presenza di sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono come nella fattispecie in esame. Certamente applicabile, quindi, è la sanzione prevista dall'art. 13 del D.lgs. n. 471/97 come conseguenza dell'omesso

mediante canone di abbonamento annuale, presentano una dichiarazione di consumo annuale, contenente, oltre alle indicazioni relative alla denominazione, alla sede legale, al codice fiscale, al numero della partita iva del soggetto, all'ubicazione dell'eventuale officina, tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta relativo ad ogni mese solare, nonché l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione" ⁽⁴⁰⁾.

Nel caso di forniture di energia elettrica alle utenze con potenza non superiore a 200 kw con impiego promiscuo, i venditori di energia devono convenire con il competente ufficio finanziario il canone d'imposta da versare in base ai consumi presunti tassabili ed alle rispettive aliquote.

A tal fine il soggetto passivo deve allegare alla dichiarazione di ciascun anno un elenco degli utenti e comunicare mensilmente le relative variazioni che comportano un aumento superiore al 10% sul consumo preso come riferimento per la determinazione del canone.

Il venditore, infine, è tenuto a trasmettere al competente ufficio dell'Agenzia delle dogane l'elenco degli utenti che utilizzano l'energia elettrica per impieghi unici agevolati, comunicandone le relative variazioni.

37. – *Le imposte addizionali provinciali sulle accise*

Le imposte addizionali provinciali sull'energia elettrica hanno attratto l'attenzione della giurisprudenza a causa della loro legittimità rispetto al quadro normativo europeo.

versamento dell'importo dovuto (Cass. civ., Sez. V 17 aprile 2019 n. 10708). Parimenti infondata deve ritenersi la sussistenza di una oggettiva causa di forza maggiore, che avrebbe dovuto rendere inefficace l'irrogazione delle sanzioni.

Sotto tale profilo deve evidenziarsi che le difficoltà economicamente prospettate dalla ricorrente, pur se effettivamente sussistenti, non sono idonee a legittimare il mancato versamenti delle imposte e delle sanzioni.

Nel caso specifico deve evidenziarsi che, secondo la giurisprudenza di legittimità, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza di un elemento oggettivo, relative alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del Giudice sicché non ricorre in via automatica l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità. Sotto tale profilo, quindi, l'eventuale crisi di liquidità a causa di sostanziali ritardi nei pagamenti da parte dell'Amministrazione in relazione ai servizi erogati non sembra rivestire i caratteri di un evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile.

⁽⁴⁰⁾ Il comma citato è quello in vigore dal 24 dicembre 2012. L'ultima versione della medesima norma è stata modificata dal d.lgs. 28 marzo 2025, n. 43, in materia di revisione delle accise.

Sono sottoposte alle medesime disposizioni giuridiche delle accise come indicato dall'articolo 60 t.u.a. per cui "1. Le disposizioni del presente titolo, ad eccezione di quanto disposto dall'articolo 52, comma 3, valgono anche per le addizionali dell'accisa sull'energia elettrica, quando per la loro applicazione sono previste le stesse modalità dell'accisa".

Vale la pena aggiungere che ai sensi dell'articolo 18, cc. 5 e 6 del decreto legislativo del 6 maggio 2011, n. 68, le imposte addizionali provinciali sull'energia elettrica previste dall'articolo 6 del decreto legge 28 novembre 1988, n. 511, sono state soppresse.

La loro esigibilità coincideva con la cessione dell'energia elettrica da parte del produttore e si applicavano su ogni punto di acquisto dell'energia⁽⁴¹⁾.

⁽⁴¹⁾ Cass. civ., sez. trib., 12 dicembre 2019, n. 4037: "Questa Corte (Cass. civ., sez. V, 25 settembre 2011, n. 21996) ha espresso l'orientamento, poi confermato in successivi arresti (Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2012, n. 2847) secondo cui "riguardo all'imposta erariale sul consumo dell'energia elettrica, l'addizionale provinciale, prevista dall'art. 6 del d.l. 28 novembre 1988, n. 511 in ordine a qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, fino al limite massimo di 200.000 chilowattora di consumo al mese, si applica in relazione a ciascun distinto punto di acquisto dell'energia, anche se una pluralità di essi facciano capo ad un medesimo soggetto giuridico esercente un'unitaria attività produttiva. Invero l'art. 54, comma terzo, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 – unica disposizione relativa all'officina delle imprese acquirenti di energia elettrica per farne rivendita o uso proprio – facendo riferimento alle linee di distribuzione, ha riguardo ad una situazione sovrapponibile a quella descritta dal precedente comma secondo, che, relativamente al fabbricante, prevede la figura delle officine distinte perché esercitate in luoghi distinti, anche se messi in comunicazione attraverso un'unica linea di distribuzione, rendendo rilevante il luogo di fornitura dell'energia".

La pronuncia censurata risulta, quindi, è conforme alla suddetta linea interpretativa di questa Suprema Corte, avendo ritenuto che il criterio del punto-presa trova fondamento normativo nella previsione di cui all'art. 54 del decreto legislativo n. 504/1995" ed ancora "Non è, infatti, revocabile in dubbio che la disponibilità di plurimi punti di presa consenta una più flessibile e articolata organizzazione dell'attività produttiva, il che di per sé legittima la diversificazione impositiva rispetto alle imprese che prelevano energia da un unico punto di consegna. Del resto, la valorizzazione del presupposto oggettivo, costituito dal punto di presa nel caso di officina di acquisto, è coerente con la natura del tributo che è imposta di consumo e non sul reddito. Peraltro, il principio costituzionale di progressività non si riferisce alla tassazione indiretta.

Si è, altresì, osservato (Cass. civ. Sez. V, 18 novembre 2011, n. 24258) che non sussiste una illegittima discriminazione tra soggetti passivi d'imposta (a seconda che dispongano di una solo ovvero plurime officine e quindi siano attinti più volte fino al livello massimo del consumo imponibile per 'applicazione dell'addizionale qui in parola), proprio perché la natura dell'imposta di consumo -non correlata con un indice di capacità impositiva ma semplicemente connessa con la quantità delle merci immesse in commercio – non suppone paragone tra posizioni soggettive, in termini di soggezione al prelievo.

Con altra precedente pronuncia (Cass. civ. Sez. V, 23 novembre 2011, n. 24687) si è altresì osservato che le diversità fisiche delle situazioni per tutte le implicazioni che ne potessero derivare già di per sé renderebbero non irrazionale la differente disciplina e, in

Come per le accise anche per le addizionali provinciali l'officina elettrica rivestiva un ruolo importante⁽⁴²⁾.

In questo scenario caratterizzato dall'intrecciarsi di importanti tematiche, si pone Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sez. V, 11 aprile 2024, causa C-316/22, la quale si è espressa in materia di accisa addizionale provinciale sull'energia elettrica.

In particolare, il suddetto collegio ha concluso che: in una controversia tra privati (ad esempio il cliente finale e il fornitore di energia elettrica), l'autorità giudiziaria di un paese membro non può disapplicare la previsione di un tributo indiretto contrario ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta; tale regola trova le seguenti eccezioni qualora il diritto interno dispon-

ordine all'invocata violazione del principio di progressività, pur con le osservazioni di cui sopra, non può non rilevarsi che è insegnamento della Corte delle leggi (Sent. n. 238/1993, 102/1993) che tale principio va riferita al sistema tributario nel suo complesso e non alle sue singole componenti e, comunque, non si riferisce comunque alla tassazione indiretta (ord. N. 22/1992 in tema d'iva)".

(42) Cass. civ., sez. V, ord. 12 aprile 2019, n. 10301: "L'energia elettrica è sottoposta a imposta erariale. Come disposto dalle norme sopra richiamate, obbligato al pagamento dell'imposta è "l'esercente l'officina di produzione" di energia elettrica od il soggetto ad esso assimilato denominato "fabbricante" (d.lgs. n. 504 art. 52, comma 1). Sono considerati fabbricanti, ai fini dell'imposizione, gli acquirenti di energia elettrica che l'acquistano per farne rivendita o che la utilizzano per uso proprio con impiego promiscuo (art. 53, comma 2). L'officina c.d. "di produzione" è costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quanto gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione (come nella specie), pur se ubicati in comuni diversi (art. 54, comma 1). Costituiscono distinte officine, c.d. "di produzione", le diverse stazioni di produzione dell'energia elettrica che una stessa ditta esercita in luoghi distinti anche quando queste stazioni siano messe in comunicazioni fra loro mediante un'unica stazione di distribuzione (comma 2). Invece, le officine c.d. "di acquisto", cioè delle ditte acquirenti di energia elettrica, per farne rivendita o per uso proprio sono costituite dall'insieme dei conduttori, degli apparecchi di trasformazione, di accumulazione e di distribuzione, a partire dalla presa dell'officina venditrice. Per ogni chilowattora di energia impiegata sono previste le differenti tariffe per applicazioni nelle abitazioni o per uso in locali e luoghi diversi; in origine, per quest'ultimo uso, era prevista tariffa piena fino a 200 mila chilowattora di consumo al mese e ridotta per l'ulteriore consumo mensile (d.lgs. cit. art. 1)" e "l'elemento chiave per la determinazione della spettanza e della quantificazione, sia dell'imposta erariale sul consumo dell'energia elettrica, sia della relativa addizionale, è costituito dal presupposto oggettivo rappresentato dall'"officina" come luogo di fornitura dell'energia. Per converso, rilievo alcuno riveste, ai fini in questione, l'elemento soggettivo costituito dalla riconducibilità delle diverse unità produttive ad un unico soggetto obbligato ed alla sua unitaria attività aziendale (Cass. civ. 24687 del 2011). Tale prospettiva non influisce sulla sostanza del rapporto e sulla correlata soggettività passiva dell'imposta atteso che, nella vicenda in esame, si realizza, in ogni caso, una cessione di energia elettrica a favore di terzi con una soggettività giuridica autonoma".

ga diversamente o che l'ente nei confronti del quale venga fatta valere la contrarietà di detta imposta sia soggetto all'autorità o al controllo dello Stato o disponga di poteri esorbitanti rispetto a quelli risultanti dalle norme applicabili ai rapporti tra privati.

Parimenti, la Corte ha precisato che, in virtù del principio di effettività, l'azione civilistica per la ripetizione dell'indebito pagamento di un tributo contrario ad una disposizione chiara, precisa ed incondizionata non può essere limitata al fornitore ma deve essere estesa al medesimo Stato membro.

I giudici unionali, hanno fornito la seguente ricostruzione del quadro normativo all'interno del quale si pone la pronuncia.

In particolare, questo si basa sull'articolo 53 del decreto legislativo n. 504/1995 dispone che l'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità sia corrisposta dai fornitori di elettricità i quali, a loro volta, l'hanno ripercossa sui consumatori finali, conformemente alla facoltà riconosciuta loro dall'articolo 16, comma 3 della medesima fonte normativa.

Al riguardo l'articolo 6, comma 4 del decreto legge n. 511 del 1998 ormai abrogato prevedeva che "4. Le addizionali di cui al comma 1 relative a forniture di energia elettrica con potenza disponibile non superiore a 200 kW sono versate direttamente ai comuni ed alle province nell'ambito del cui territorio sono ubicate le utenze. Le addizionali relative a forniture di energia elettrica con potenza disponibile superiore a 200 kW e quelle relative al consumo dell'energia elettrica, prodotta o acquistata per uso proprio, sono versate all'erario, ad eccezione di quelle riscosse nell'ambito della regione Valle d'Aosta [Italia] e delle province autonome di Trento [Italia] e di Bolzano [Italia] che sono versate direttamente ai comuni ed alle province stessi" senza prevedere delle modalità specifiche in evidente contrasto con le motivazioni specifiche richieste prima dalla direttiva 2008/118/CE del Consiglio 16 dicembre 2008 abrogata dalla direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio 19 dicembre 2019. Le accise, come noto, sono un'imposta armonizzata e di natura prettamente statale.

In Italia, la sentenza legata alla causa C-613/22 si inserisce in un articolato dibattito giurisprudenziale che ha visto posizioni fortemente contrarie, *ex multis* si cita Comm. trib. Emilia-Romagna, sez. IX, 22 ottobre 2021, n. 1247 per cui "In tema di accise sull'energia elettrica e relative addizionali, in caso di imposta indebitamente riscossa il contribuente ha diritto a richiedere il rimborso di quanto versato. Legittimato a richiedere il rimborso è unicamente il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'accisa (ovvero il fabbricante/fornitore) il quale ha diritto di esercitare la rivalsa nei confronti del consumatore finale. Ne consegue che non si

può riconoscere tale diritto al consumatore finale/utilizzatore, con il quale si instaura unicamente un rapporto giuridico di natura civilistica”) oppure già in posizione di attesa rispetto ad un arresto europeo come Cass., sez. V, ord. 14 febbraio 2024, n. 4119 per cui: “Osserva il ricorrente, sarebbe precluso far valere un indebito oggettivo nei confronti del fornitore fondato su violazione di una Direttiva UE non attuata, non avendo le direttive efficacia diretta (orizzontale) tra privati, per cui al consumatore non residuerebbe che l’azione diretta nei confronti dell’Erario e che il giudice ordinario (Trib. Udine, ord. 30 dicembre 2021), in una controversia instaurata da consumatori finali nei confronti del proprio fornitore, avrebbe rimesso alla Corte Costituzionale la questione della inefficacia diretta della direttiva nei rapporti tra privati, restando il consumatore finale indelebilmente inciso da un tributo indebitamente versato al proprio fornitore in via di rivalsa, per cui formula richiesta subordinata di remissione della questione alla Corte di Giustizia [316-22]”).

Vale la pena aggiungere che il carattere indebito di tale esborso si fonda sulla sua illegittimità rispetto ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta e non può essere pienamente ed efficacemente impugnato e stigmatizzato attraverso un’azione civilistica a causa di dell’impossibilità di invocare in quanto tale una direttiva in una controversia tra privati⁽⁴³⁾.

(43) Cass. civ., n. 21154 del 29 luglio 2023 conferma il diritto del consumatore finale di energia elettrica di promuovere un’azione di rimborso delle addizionali provinciali sulle accise, per indebito oggettivo e nei termini della prescrizione ordinaria, nei confronti dell’Agenzia delle dogane e monopoli, qualora non sia possibile esperire la medesima azione nei confronti del proprio fornitore. Si tratta di un interessante applicazione del principio di effettività.

I principi di diritto enucleati dalla sentenza sono: “il principio di effettività impone che il consumatore finale di energia elettrica – ove abbia corrisposto al fornitore di energia a titolo di rivalsa imposte in contrasto con il diritto dell’Unione e ove risulti che l’azione di rimborso nei confronti del fornitore risulti eccessivamente difficoltosa – ha legittimazione straordinaria nei confronti dell’Erario a esperire l’azione di indebito oggettivo che avrebbe esperito nei confronti del fornitore, assoggettata a prescrizione ordinaria e non al termine di decadenza di cui all’art. 14, comma 2, d. lgs. n. 504/1995” ed ancora “in caso di addebito da parte del fornitore di energia al consumatore finale dell’addizionale provinciale di cui all’art. 6, comma 2, d.l. n. 511/1988 in contrasto con l’art. 48 Dir.2008/118/CE, l’impossibilità per il consumatore finale di far valere l’azione di indebito oggettivo nei confronti del fornitore costituisce presupposto per formulare l’azione di indebito oggettivo nei confronti dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli”.

In primo luogo, la Suprema corte riconosce che le proprie sezioni hanno rigettato il generico diritto al rimborso dell’addizionale dell’accisa poiché tale tributo indiretto è monofase e riguarda il rapporto giuridico tra l’Amministrazione fiscale e il contribuente di diritto il quale a titolo di corrispettivo del prezzo può scaricarlo sul consumatore finale. La sentenza in esame ha riconosciuto che “gli Stati membri sono tenuti, in linea di principio, a

La giurisprudenza⁽⁴⁴⁾ ha affermato che in capo al contribuente di diritto v'è la facoltà ma non l'obbligo di rivalsa nei confronti del soggetto percorso dal tributo in parola.

rimborsare le imposte e i tributi percepiti indebitamente dallo Stato membro, posto che il diritto di ottenere il rimborso di tali tributi è la conseguenza e il complemento dei diritti conferiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione che vietano tali tributi (CGUE, 11 aprile 2024, Gabel Industria Tessile + 1, C-316/22, punto 29; CGUE, 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer_Danfoss, C-94/10, punto 20)". Continua la medesima Corte "4. Parimenti, in assenza di una disciplina armonizzata in tema di rimborso di imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le precise modalità procedurali secondo le quali debba essere esercitato il diritto di ottenere il rimborso dell'onere economico sopportato dal consumatore finale (CGUE, C-316/22, cit., punto 33; CGUE, 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, punto 37), purché tali modalità rispettino i principi di equivalenza e di effettività (CGUE, 11 aprile 2024, Eventmedia Soluciones, C-173/23, punti 31, 32 e ss.; CGUE, 17 giugno 2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, punto 17; CGUE, 6 ottobre 2005, MyTravel, C-291/03, punto 17)". Inoltre, secondo gli Ermellini, in virtù del principio di effettività "il consumatore finale [deve essere] in grado di rivolgere la propria domanda di rimborso direttamente nei confronti dello Stato membro interessato (CGUE, C-35/05, cit., punto 41; CGUE, 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, punto 53). In questa prospettiva, la condizione del fornitore (es. stato di insolvenza) diviene decisiva ai fini di individuare una responsabilità dello Stato ai fini del rimborso delle accise". Premettendo, quindi, l'estraneità del diritto al rimborso di un'accisa incompatibile con diritto UE in capo al consumatore finale, la sentenza in commento, riconosce, in via straordinaria la possibilità di esperire un'azione di indebito oggettivo qualora non sia possibile rivolgere al fornitore tale richiesta. Specifica che tale azione non può essere considerata come surrogatoria del fornitore; la sentenza ribadisce che "che il consumatore finale agisca a tutela di un diritto proprio, per avere corrisposto una quota indebita di un corrispettivo per un servizio ricevuto dal fornitore, fatto valere nei confronti di un soggetto (ADM), che ha incamerato quella quota di corrispettivo a titolo di imposta e che diviene legittimato passivo dell'azione proposta dal consumatore in forza del principio di effettività". Da ciò discende che non si applica il termine di prescrizione previsto dall'articolo 14 TUA (testo unico accise, decreto legislativo 504 del 1995) ma quello ordinario.

"L'azione nei confronti di ADM è esperibile in alternativa all'azione per risarcimento del danno nei confronti dello Stato per mancata o inadeguata attuazione di una direttiva (Cass. civ., Sez. V, 23 agosto 2023, n. 25149; Cass. civ., Sez. V, 25 ottobre 2022, n. 31609; Cass. civ., Sez. V, 19 novembre 2019, n. 29980" ed ancora "8. L'esperimento di questa azione, proposta nei confronti di ADM, non incide sulla giurisdizione del giudice tributario, ove il consumatore finale si limiti ad impugnare il diniego di rimborso, dovendosi tenere conto, ai fini del riparto di giurisdizione, del *petitum* sostanziale della domanda e del tipo di esercizio del potere giurisdizionale richiesto, a prescindere dalla questione relativa alla configurabilità o meno di un rapporto giuridico diretto tra l'utente e il fisco, che attiene al merito della controversia (Cass. civ., Sez. U., 31 dicembre 2018, n. 33687). La giurisdizione ordinaria si configura nel solo caso (residuale) in cui l'amministrazione riconosca formalmente il diritto al rimborso anche nel quantum, ossia emetta un riconoscimento di debito a cui poi non dia attuazione (Cass. civ., Sez. U., 7 luglio 2021, n. 12150; Cass. civ., Sez. III, 30 gennaio 2024, n. 2847)".

⁽⁴⁴⁾ Cass. civ., sez. trib., 4 ottobre 2024, n. 26013: "ha ritenuto che in tema d'IVA, le accise sull'energia elettrica dovute dal soggetto obbligato all'Amministrazione finanziaria rientrano nella base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto a condizione che le stesse siano state effettivamente traslate sul consumatore finale ex art. 16, comma 3, d.lgs. 26

In particolare, è stato affermato che⁽⁴⁵⁾ “alla luce, infatti, di un orientamento ormai consolidato in seno a questa Corte, dal quale non vi è ragione per discostarsi, le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui all’art. 6, comma 3, del d.l. n. 511 del 1988, conv. dalla l. n. 20 del 1989 (applicabile *ratione temporis*), alla medesima stregua delle accise, sono dovute, al momento della fornitura dell’energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, pertanto, in caso di pagamento indebito, è l’unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all’Amministrazione finanziaria ai sensi dell’art. 14 del d.lgs. n. 504 del 1995 e dell’art. 29, comma 2, della l. n. 428 del 1990 (Sez. 5, Sentenza n. 27099 del 23/10/2019), mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, può esercitare nei confronti di quest’ultimo l’ordinaria azione di ripetizione dell’indebito e, soltanto nel caso in cui dimostri l’impossibilità o l’eccessiva difficoltà di tale azione – da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell’imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise –, può in via di eccezione chiedere direttamente il rimborso all’Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela (Sez. 5, Sentenza n. 14200 del 24/05/2019; conf., fra le tante, Sez. 5, Ordinanza n. 29980 del 19/11/2019 e Sez. 5, Sentenza n. 27099 del 23/10/2019). In tal

ottobre 1995, n. 504 (T.U.A.), poiché solo in questo caso entrano a far parte del prezzo da quest’ultimo corrisposto e vengono, dunque, a costituire un elemento del costo del prodotto venduto (Cass. civ., Sez. V, 16 ottobre 2019, n. 26145). Pertanto, “solo nel caso in cui la rivalsa sia stata concretamente esercitata dal soggetto obbligato al pagamento delle accise nei confronti dell’Amministrazione doganale, dette imposte vengono a costituire parte del costo dell’energia elettrica fornita e, pertanto, rientrano nella base imponibile IVA. Se, invece, come nel caso di specie, le imprese cessionarie hanno corrisposto, per l’energia elettrica oggetto di fornitura, un prezzo non comprensivo delle accise, per mancato esercizio del diritto di rivalsa da parte del fornitore, non può ragionevolmente sostenersi che l’IVA debba riguardare anche le accise non traslate sul prezzo dell’energia e, dunque, non pagate dai consumatori finali” (Cass. civ., n. 26145/2019)” e “Se il presupposto della assoggettabilità a IVA della quota parte di accisa addebitata in rivalsa dal fornitore al consumatore finale dipende proprio dall’addebito di tali importi (corrispettivi aggiuntivi oltre alla erogazione di energia elettrica), ancorché ciò avvenga in modo forfetario ma proporzionalmente ai servizi prestati al consumatore finale di energia, deve presupporci che il fornitore, per procedere all’addebito della accise al consumatore, riesca a misurare l’energia erogata ai singoli consumatori di energia. Ciò presuppone che il fornitore operi un monitoraggio delle singole forniture in proporzione dell’utilizzo dei servizi prestati e, quindi, sia in grado di misurare l’energia erogata con singoli contatori; attività, invece, incompatibile con l’esistenza di un contatore unico, circostanza che si rivela non decisiva ai fini della prova della rivalsa delle accise sul consumatore finale e della rivalsa in termini proporzionali dei servizi energetici erogati”.

⁽⁴⁵⁾ Cass. civ., sez. V, 3 gennaio 2024, n. 2733.

guisa ragionando, il consumatore, in coerenza con i principi unionali, non viene privato del proprio diritto al rimborso delle somme indebitamente pagate e non si realizza un'ipotesi di indebito arricchimento dell'amministrazione".

A parte gli aspetti specifici delle accise addizionali provinciali sull'energia elettrica, meritano attenzione alcune considerazioni sul valore delle direttive e sui tributi non compatibili con l'ordinamento unionale.

Le tematiche connesse all'azione di rimborso delle addizionali alle accise esperibile dal consumatore finale possono essere ricondotte essenzialmente al valore delle direttive unionali e all'incompatibilità di un tributo nazionale con la disciplina unionale.

Per quanto riguarda il primo filone di tematiche vale la pena ricordare che il carattere vincolante di una direttiva sussiste nei confronti dello Stato membro cui è rivolta.

Pertanto, una direttiva non può di per sé creare obblighi in capo a un singolo e non può quindi essere invocata, in quanto tale, nei confronti di quest'ultimo dinanzi a un giudice nazionale⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴⁶⁾ Corte di giustizia UE, sez. V, 22 dicembre 2022, cause C-383/21 e C-384/21: "Risulta da giurisprudenza costante che in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, le persone possono invocarle dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro interessato, quando quest'ultimo ha omissso di recepire la direttiva nell'ordinamento nazionale entro i termini oppure quando l'ha recepita in modo scorretto (sentenza del 14 gennaio 2021, RTS infra e Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel, C-387/19, EU:C:2021:13, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

³⁶ Ai sensi dell'articolo 288, terzo comma, TFUE, il carattere vincolante di una direttiva su cui si fonda la possibilità di farla valere sussiste solo nei confronti dello "Stato membro cui è rivolta". Ne consegue, secondo costante giurisprudenza, che una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi essere fatta valere in quanto tale nei confronti di tale persona dinanzi a un giudice nazionale (sentenza del 12 dicembre 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

³⁷ Tuttavia, si deve rammentare che gli amministratori, qualora siano in grado di far valere una direttiva non nei confronti di un singolo, ma di uno Stato membro, possono farlo indipendentemente dalla veste nella quale questo agisce. È opportuno evitare, infatti, che lo Stato membro possa trarre vantaggio dalla sua inosservanza del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 7 luglio 2016, Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

³⁸ Pertanto, le disposizioni incondizionate e sufficientemente precise di una direttiva possono essere invocate dagli amministratori non solo nei confronti di uno Stato membro e di tutti i suoi organi amministrativi, ma anche nei confronti di organismi o entità, anche se disciplinati dal diritto privato, che sono soggetti all'autorità o al controllo di un'autorità pubblica o che sono stati incaricati da uno Stato membro di svolgere un compito di interesse pubblico e che, a tal fine, dispongono di poteri eccezionali rispetto a quelli derivanti dalle norme applicabili nei rapporti tra privati (sentenza del 30 aprile 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, punto 72 e giurisprudenza ivi citata).

In questo contesto, le disposizioni chiare, precise e incondizionate di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta entrino a far parte del suo ordinamento giuridico interno e che, di conseguenza, tali disposizioni possano essere fatte valere da un singolo nei confronti di un altro singolo.

Infatti, in tale situazione, l'obbligo così imposto ai singoli non deriva dal diritto dell'Unione, bensì dal diritto nazionale, e non costituisce, pertanto, un obbligo aggiuntivo rispetto a quelli previsti da tale diritto⁽⁴⁷⁾.

39 Di conseguenza, poiché l'obbligo per uno Stato membro di adottare tutti i provvedimenti necessari per raggiungere il risultato prescritto da una direttiva è un obbligo cogente, imposto dall'articolo 288, terzo comma, TFUE nonché dalla stessa direttiva, e il cui rispetto incombe a tutti gli enti indicati al punto precedente, le controversie tra tali enti sono controversie che coinvolgono parti tenute ad applicare la direttiva di cui trattasi e alle quali, di conseguenza, sono opponibili le disposizioni incondizionate e sufficientemente precise di tale direttiva. Ne consegue che tali disposizioni di detta direttiva possono essere invocate nell'ambito di tali controversie, a prescindere dal fatto che si tratti, per detti enti, di far rispettare gli obblighi che essi impongono o di far valere i diritti che essi concedono loro (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2013, *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, punti 34, 35 e 38)".

(47) Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 18 gennaio 2022, causa C- 261/20: "24 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che un giudice nazionale, chiamato a pronunciarsi su una controversia intercorrente esclusivamente tra privati, sia tenuto a disapplicare una normativa nazionale che fissa, in violazione dell'articolo 15, paragrafo 1, paragrafo 2, lettera g), e paragrafo 3, della direttiva 2006/123, tariffe minime per le prestazioni di architetti e ingegneri e che stabilisce la nullità dei contratti che derogano a tale normativa.

25 Al fine di rispondere alla prima questione occorre, in primo luogo, ricordare che il principio del primato del diritto dell'Unione sancisce la preminenza del diritto dell'Unione sul diritto degli Stati membri e impone a tutte le istituzioni degli Stati membri di garantire piena efficacia alle varie norme dell'Unione europea, dato che il diritto degli Stati membri non può sminuire l'efficacia riconosciuta a tali differenti norme nel territorio dei suddetti Stati (sentenza del 24 giugno 2019, *Popawski*, C-573/17, EU:C:2019:530, punti 53 e 54 e giurisprudenza ivi citata).

26 Tale principio impone, in particolare, ai giudici nazionali, al fine di garantire l'effettività dell'insieme delle disposizioni del diritto dell'Unione, di interpretare, per quanto possibile, il loro diritto interno in modo conforme al diritto dell'Unione e di riconoscere ai privati la possibilità di ottenere un risarcimento qualora i loro diritti siano lesi da una violazione del diritto dell'Unione imputabile a uno Stato membro (sentenza del 24 giugno 2019, *Popawski*, C-573/17, EU:C:2019:530, punto 57).

27 Più precisamente, la Corte ha ripetutamente affermato che un giudice nazionale, cui venga sottoposta una controversia intercorrente esclusivamente tra privati, deve, quando applica le norme del diritto interno adottate ai fini della trasposizione degli obblighi previsti da una direttiva, prendere in considerazione l'insieme delle norme del diritto nazionale ed interpretarle, per quanto possibile, alla luce del testo e della finalità di tale direttiva per giungere a una soluzione conforme all'obiettivo perseguito da quest'ultima (sentenze del 15 gennaio 2014, *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, punto 38 e giurisprudenza ivi citata, e del 4 giugno 2015, *Faber*, C-497/13, EU:C:2015:357, punto 33).

28 Tuttavia, il principio di interpretazione conforme del diritto nazionale incontra

determinati limiti. Infatti, l'obbligo per il giudice nazionale di fare riferimento al contenuto di una direttiva nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme pertinenti del proprio diritto interno trova un limite nei principi generali del diritto, e non può servire da fondamento per un'interpretazione *contra legem* del diritto nazionale (v., in tal senso, sentenze del 15 gennaio 2014, *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, punto 39 e giurisprudenza ivi citata, e del 13 dicembre 2018, *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, punto 51) e ancora "30 Orbene, occorre, in secondo luogo, rilevare che, ove non possa procedere a un'interpretazione della normativa nazionale conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, il principio del primato del diritto dell'Unione impone che il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della sua competenza, le disposizioni di detto diritto garantisca la piena efficacia delle medesime, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (v., in tal senso, sentenza del 24 giugno 2019, *Popawski*, C-573/17, EU:C:2019:530, punto 58 e giurisprudenza ivi citata)" e "32 In tal senso, una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un soggetto di diritto e non può quindi essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti dinanzi a un giudice nazionale. Infatti, ai sensi dell'articolo 288, terzo comma, TFUE, il carattere vincolante di una direttiva, sul quale si fonda la possibilità di invocarla, sussiste solo nei confronti dello "Stato membro cui è rivolta", e l'Unione ha il potere di sancire, in modo generale e astratto, con effetto immediato, obblighi a carico dei cittadini solo ove le sia attribuito il potere di adottare regolamenti. Pertanto, anche se chiara, precisa e incondizionata, una disposizione di una direttiva non consente al giudice nazionale di disapplicare una disposizione del suo diritto interno ad essa contraria se, in tal modo, venisse imposto un obbligo aggiuntivo a un soggetto di diritto (sentenza del 24 giugno 2019, *Popawski*, C-573/17, EU:C:2019:530, punti da 65 a 67 e giurisprudenza ivi citata).

33 Ne consegue che un giudice nazionale non è tenuto, sulla sola base del diritto dell'Unione, a disapplicare una disposizione del suo diritto nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione, qualora quest'ultima disposizione sia priva di efficacia diretta (sentenza del 24 giugno 2019, *Popawski*, C-573/17, EU:C:2019:530, punto 68), ferma restando tuttavia la possibilità, per tale giudice, nonché per qualsiasi autorità amministrativa nazionale competente, di disapplicare, sulla base del diritto interno, qualsiasi disposizione del diritto nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione priva di tale efficacia". Meritano anche attenzione i seguenti punti: "47 Orbene, da una giurisprudenza costante risulta che una violazione del diritto dell'Unione è manifestamente qualificata qualora si sia protratta nonostante la pronuncia di una sentenza dichiarativa dell'inadempimento, di una sentenza pregiudiziale, o malgrado l'esistenza di una giurisprudenza consolidata della Corte in materia, dalle quali risulti il carattere illegittimo del comportamento in questione (sentenze del 5 marzo 1996, *Brasserie du pêcheur e Factortame*, C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79, punto 57, e del 30 maggio 2017, *Safa Nicu Sepahan/Consiglio*, C-45/15, EU:C:2017:402, punto 31).

48 Alla luce dell'insieme delle suesposte considerazioni occorre rispondere alla prima questione dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale, chiamato a pronunciarsi su una controversia intercorrente esclusivamente tra privati, non è tenuto, sulla sola base di detto diritto, a disapplicare una normativa nazionale che fissa, in violazione dell'articolo 15, paragrafo 1, paragrafo 2, lettera g), e paragrafo 3, della direttiva 2006/123, tariffe minime per le prestazioni di architetti e ingegneri e che stabilisce la nullità dei contratti che derogano a tale normativa, e ciò fermi restando, tuttavia, da un lato, la possibilità, per tale giudice, di disapplicare detta normativa

Da questo impianto normativo discende che sebbene la direttiva non abbia alcun effetto orizzontale, un giudice nazionale può permettere ad un singolo di far valere l'illegittimità di un'imposta che sia stata indebitamente ripercossa su di lui da un venditore.

D'altronde, le disposizioni incondizionate e sufficientemente precise di una direttiva possono essere invocate dai singoli non soltanto nei confronti di uno Stato membro e di tutti gli organi della sua amministrazione, ma anche nei confronti di organismi o enti soggetti all'autorità o al controllo dello Stato o che dispongono di poteri esorbitanti rispetto a quelli risultanti dalle norme applicabili ai rapporti tra privati.

Per ciò che concerne l'incompatibilità dei tributi e delle loro addizionali con l'ordinamento unionale, si osserva, in via preliminare che gli Stati membri sono tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte e i tributi percepiti in violazione del diritto dell'Unione, posto che il diritto di ottenere il rimborso di tali tributi è, in effetti, la conseguenza e il complemento dei diritti conferiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione che vietano tali tributi (sentenza del 20 ottobre 2011, *Danfoss e Sauer_Danfoss*, C-94/10, EU: C: 2011: 674. Secondo la Corte di giustizia, se l'imposta viene scaricata sul consumatore finale, costui deve avere la possibilità di ottenere il rimborso di tale onere direttamente da tale Stato membro o dal soggetto passivo venditore.

In questo senso, la Cassazione con sentenza del 12 maggio 2022 n. 15138 ha parzialmente anticipato i giudici europei, segnalando che: "6. In recenti sentenze di questa Corte⁽⁴⁸⁾ riguardanti questioni sovrapponibili a

in base al diritto interno nell'ambito di una siffatta controversia e, dall'altro, il diritto della parte lesa dalla non conformità del diritto nazionale al diritto dell'Unione di chiedere il risarcimento del danno da essa subito".

(48) Cass. civ., sez. trib., 21 luglio 2020, n. 15504: "2.1.3. Ai sensi dell'art. 14, "l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata", ma il rimborso – previsto in via generale dall'art. 9, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE, che fa riferimento alle modalità stabilite dai singoli Stati membri – "deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento" e che "qualora al termine di un procedimento giurisdizionale il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso è richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme".

2.1.4. Il diritto al rimborso è, dunque, regolato, in via generale, dall'art. 14 TUA, mentre l'art. 19, primo comma, del d.l. 30 settembre 1982, n. 688, conv. con modif. nella I. 27 novembre 1982, n. 873, secondo cui "chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali (...) ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l'onere non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale", è applicabile unicamente "quando i tributi riscossi non rilevano per l'ordinamento comuni-

quelle affrontate nella presente controversia, si sono enunciati i seguenti

tario” (art. 29, comma 3, della l. 29 dicembre 1990, n. 428).

2.1.5. Per il rimborso dei tributi rilevanti per l'ordinamento comunitario dispone il comma 2 dell'art. 29 della l. n. 428 del 1990, il quale stabilisce che: “I diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni”.

2.2. Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni emerge che il primo soggetto passivo del rapporto tributario è il fornitore di energia, tenuto verso il fisco per il pagamento dell'accisa ovvero della relativa addizionale. Indi, egli può ribaltarne l'onere rivalendosi nei confronti dell'utente secondo la caratterizzazione tipologica delle accise; il che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'Erario, la concentrazione del controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti (Cass. civ. n. 17627 del 06/08/2014). Per costoro, in sostanza, l'accisa è un costo sostenuto prima della cessione del bene, tale da farlo rientrare, ad esempio, nella base imponibile dell'IVA (Cass. civ. n. 24015 del 03/10/2018).

2.2.1. Per altro verso, “la configurabilità della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo esclude la configurabilità del rapporto di sostituzione d'imposta e, per conseguenza, l'autonoma rilevanza del sostituto, ossia del consumatore finale” (in termini, Cass. civ. n. 9567 del 2013, cit.) e ancora “2.3.1. In buona sostanza, l'imposta è dovuta dai soggetti che forniscono direttamente il prodotto ai consumatori, di guisa che soggetto passivo dell'imposta è il fornitore del prodotto; quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico. Ne deriva che il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge soltanto tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente i prodotti, essendo ad esso estraneo l'utente consumatore.

2.3.2. Come è stato efficacemente rilevato, “i due rapporti, quello tra fornitore ed amministrazione finanziaria e quello fra fornitore e consumatore, si pongono quindi su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico” (cfr. Cass. civ. n. 9567 del 2013, cit., laddove ulteriori riferimenti giurisprudenziali).

Cass. civ., sez. trib., 21 luglio 2020, n. 15505: “5.1.2. Gli obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica sono, tra gli altri, “i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori” (art. 53, comma 1, lett. a), mentre “i crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno assolto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa” (art. 16, comma 3); all'art. 56 si precisa, altresì, che le società fornitrici “hanno diritto di rivalsa sui consumatori finali” (art. 56).

5.1.3. Ai sensi dell'art. 14, “l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata”, ma il rimborso – previsto in via generale dall'art. 9, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE, che fa riferimento alle modalità stabilite dai singoli Stati membri – “deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento” e che “qualora al termine di un procedimento giurisdizionale il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso è richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro, novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme”.

5.1.4. Il diritto al rimborso è, dunque, regolato, in via generale, dall'art. 14 TUA, mentre l'art. 19, primo comma, del d.l. 30 settembre 1982, n. 688, conv. con modif. nella

principi di diritto: “Le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica

I. 27 novembre 1982, n. 873, secondo cui “chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all’importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali (...) ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l’onere non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale”, è applicabile unicamente “quando i tributi riscossi non rilevano per l’ordinamento comunitario” (art. 29, comma 3, della I. 29 dicembre 1990, n. 428).

5.1.5. Per il rimborso dei tributi rilevanti per l’ordinamento comunitario dispone il comma 2 dell’art. 29 della I. n. 428 del 1990, il quale stabilisce che: “I diritti doganali all’importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni”.

5.2. Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni emerge che il primo soggetto passivo del rapporto tributario è il fornitore di energia, tenuto verso il fisco per il pagamento dell’accisa ovvero della relativa addizionale. Indi, egli può ribaltarne l’onere rivalendosi nei confronti dell’utente secondo la caratterizzazione tipologica delle accise; il che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all’Erario, la concentrazione del controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti (Cass. civ. n. 17627 del 06/08/2014). Per costoro, in sostanza, l’accisa è un costo sostenuto prima della cessione del bene, tale da farlo rientrare, ad esempio, nella base imponibile dell’IVA (Cass. civ. n. 24015 del 03/10/2018).

5.2.1. Per altro verso, “la configurabilità della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo esclude la configurabilità del rapporto di sostituzione d’imposta e, per conseguenza, l’autonoma rilevanza del sostituto, ossia del consumatore finale” (in termini, Cass. civ. n. 9567 del 2013, cit.).

Cass. civ., sez. trib., 21 luglio 2020, n. 15506: “5.4. È stato ancora precisato, sia pure con riferimento all’IVA di rivalsa (Cass. civ. n. 23288 del 27/09/2018), che dal compimento dell’operazione imponibile scaturiscono tre rapporti (cfr. Cass. civ. S.U. n. 26437 del 20/07/2017): uno, tra l’Amministrazione finanziaria e il cedente, relativo al pagamento dell’imposta; un secondo, tra il cedente e il cessionario, concernente la rivalsa; un terzo, tra l’Amministrazione e il cessionario, relativo alla detrazione dell’imposta assolta in via di rivalsa. 5.4.1. Si tratta di rapporti che, pur essendo collegati, non interferiscono tra loro e soltanto il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell’Amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest’ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa (Cass. civ. n. 14933 del 06/07/2011; Cass. civ. n. 17169 del 26/08/2015).

5.4.2. Al riguardo, la Corte di giustizia ha ripetutamente sottolineato (tra le tante, CGUE 27 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas) che, in mancanza di disciplina dell’Unione in materia di domande di rimborso delle imposte, 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 e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico dell’Unione (in termini, CGUE 15 marzo 2007, causa C-35/05, punto 37, Reemtsma Ogaretenfabriken).

5.4.3. Peraltro, un sistema nel quale, da un lato, il venditore del bene che ha versato erroneamente alle autorità tributarie l’IVA può chiederne il rimborso e, dall’altro, l’acquirente di tale bene può esercitare un’azione civilistica di ripetizione dell’indebito nei con-

di cui al D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 3, (nel testo applicabile *ratione temporis*) sono dovute, al pari delle accise, dal fornitore al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale e, nel caso di pagamento indebito, unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, e della L. n. 428 del 1990, art. 29, comma 2, è il fornitore"; "Il consumatore finale dell'energia elettrica, a cui sono state addebitate le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 3, (nel testo applicabile *ratione temporis*) da parte del fornitore, può agire nei confronti di quest'ultimo con l'ordinaria azione di ripetizione di indebito e, solo nel caso in cui tale azione si riveli impossibile o eccessivamente difficile con riferimento alla situazione in cui si trova il fornitore, può eccezionalmente chiedere il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettività e previa allegazione e dimostrazione delle circostanze di fatto che giustificano tale legittimazione straordinaria". "Pertanto, analogamente a quanto accade per le accise, può affermarsi che: 1) obbligato al pagamento delle addizionali nei confronti dell'Amministrazione doganale è unicamente il fornitore; 2) il fornitore può addebitare integralmente le addizionali pagate al consumatore finale; 3) i rapporti tra fornitore e Amministrazione doganale e fornitore e consumatore finale sono autonomi e non interferiscono tra loro; 4) in ragione della menzionata autonomia, il consumatore finale, anche in caso di addebito del tributo da parte del fornitore, non ha diritto a chiedere direttamente all'Amministrazione fi-

fronti di tale venditore, rispetta i principi di neutralità e di effettività, consentendo all'acquirente, gravato dell'imposta erroneamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (CGUE 15 marzo 2007, causa C-35/05, cit., punti 38 e 39 e giurisprudenza ivi citata).

5.4.4. È, dunque, compito degli Stati membri prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto acquirente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività. Sicché soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene in questione sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie (come nel caso di fallimento del venditore: CGUE 27 aprile 2017, causa C-564/15, cit.; conf., CGUE 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, KollroB e Wird, punto 66).

5.4.5. Il fruitore dei beni o dei servizi può dunque ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata sperando nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica (vedi, in tema di IVA, CGUE 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca popolare antoniana veneta, punto 42; e, in tema di accise, CGUE 20 ottobre 2011, causa C-94/10, Danfoss) ed eccezionalmente una azione diretta nei confronti dell'Erario, ove venga dedotta in relazione all'azione nei confronti del fornitore la violazione del principio di effettività".

nanziaria il rimborso delle addizionali indebitamente corrisposte; 5) il diritto al rimborso spetta unicamente al fornitore, che può esercitarlo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria: a) nel caso in cui non abbia addebitato l'imposta al consumatore finale, entro due anni dalla data del pagamento; b) nel caso in cui il consumatore finale abbia esercitato vittoriosamente nei suoi confronti azione di ripetizione di indebito, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della relativa sentenza; 6) nel caso di addebito delle addizionali al consumatore finale, quest'ultimo può esercitare l'azione civilistica di ripetizione di indebito direttamente nei confronti del fornitore, salvo chiedere eccezionalmente il rimborso anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria allorquando alleggi che l'azione esperibile nei confronti del fornitore si riveli oltremodo gravosa (come accade, ad esempio, nell'ipotesi di fallimento del fornitore".

38. – *Energia elettrica ed esenzione di accise*

Si indicano di seguito i casi in cui l'energia elettrica va esente da accisa.

In primo luogo si deve ricordare l'energia elettrica: a) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW; b) impiegata negli aeromobili, nelle navi, negli autoveicoli, purché prodotta a bordo con mezzi propri, esclusi gli accumulatori, nonché quella prodotta da gruppi elettrogeni mobili in dotazione alle forze armate dello Stato ed ai corpi ad esse assimilati; c) prodotta con gruppi elettrogeni azionati da gas metano biologico; d) prodotta da piccoli impianti generatori comunque azionati, purché la loro potenza disponibile non sia superiore ad 1 kW, nonché prodotta in officine elettriche costituite da gruppi elettrogeni di soccorso aventi potenza disponibile complessiva non superiore a 200 kW; e) utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici; f) impiegata nei processi mineralogici; g) impiegata per la realizzazione di prodotti sul cui costo finale, calcolato in media per unità, incida per oltre il 50 per cento. 3. È esente dall'accisa l'energia elettrica: a) utilizzata per l'attività di produzione di elettricità e per mantenere la capacità di produrre elettricità; b) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni; (58) c) utilizzata per l'impianto e l'esercizio delle linee ferroviarie adibite al trasporto di merci e passeggeri; d) impiegata per l'impianto e l'esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano; e) consumata per qualsiasi applicazione nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, con potenza impegnata fino a 3 kW,

fino ad un consumo mensile di 150 kWh. Per i consumi superiori ai limiti di 150 kWh per le utenze fino a 1,5 kW e di 220 kWh per quelle oltre 1,5 e fino a 3 kW, si procede al recupero dell'accisa secondo i criteri stabiliti nel capitolo I, punto 2, della deliberazione n. 15 del 14 dicembre 1993 del Comitato interministeriale dei prezzi.

A margine di quanto sopra descritto, bisogna ricordare che l'Amministrazione finanziaria può autorizzare, nel periodo tra la realizzazione e l'attivazione regolare dell'officina, esperimenti in esenzione da imposta per la prova ed il collaudo degli apparecchi.

39. – *Il global service e le accise*

L'analisi dei soggetti passivi del modulo tributario dell'accisa deve coinvolgere la tematica del contratto multiservizi che comprende anche la cessione di energia elettrica.

Per chiarezza, si specifica che per il suddetto negozio giuridico una parte mette a disposizione di altri soggetti il proprio opificio provvedendo all'erogazione di una serie di servizi, tra cui la fornitura di energia elettrica, contro un corrispettivo onnicomprensivo.

Questa fattispecie contrattuale, per quanto riguarda la ricognizione delle diverse categorie di soggetti passivi in materia di accise, deve essere letta alla luce dell'articolo 53 del testo unico sulle accise, il quale in armonia con il diritto unionale, prevede che sono obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica i seguenti soggetti: coloro che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali indicati come venditori; gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio; coloro i quali utilizzano l'energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200 kW intendendosi per uso promiscuo l'utilizzazione di energia elettrica in impieghi soggetti a diversa tassazione.

La medesima norma aggiunge, nel proprio secondo comma che su richiesta possono essere riconosciuti come soggetti obbligati: i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica utilizzata con impiego unico previa trasformazione o conversione comunque effettuata, con potenza disponibile superiore a 200 kW; i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica da due o più fornitori, qualora abbiano consumi mensili superiori a 200.000 kWh.

Quanto rilevato trova ulteriore conferma anche nel principio della tipicità dei soggetti passivi dell'accisa i quali, giova sottolineare, rappresentano un *numerus clausus* di categorie soggettive.

A sua volta, la norma sopra menzionata deve essere letta alla luce dell'art. 52 del medesimo testo legislativo, il quale dispone che l'energia elettrica è sottoposta ad accisa al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio: in questa maniera viene confermata la struttura a formazione progressiva anche per le accise applicate all'energia elettrica. In tema di accise sull'energia elettrica, il soggetto passivo, ossia colui che ha realizzato uno dei fatti generatori dell'imposta, è tenuto al pagamento dei diritti di accisa all'atto della fatturazione al consumatore finale, o quando si accerti che non si sono verificate le condizioni di consumo per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di un'esenzione, o comunque all'atto dell'immissione in consumo, mentre le cessioni intermedie, che non abbiano realizzato la condizione di esigibilità, hanno rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale è estranea l'amministrazione finanziaria.

Più ampio del novero dei soggetti passivi dell'imposta è quello degli obbligati al pagamento di essa, che rispondono del debito d'imposta, pur non avendone realizzato i fatti generatori, qualora nei loro confronti se ne sia verificata la condizione di esigibilità.

Sul punto è interessante aggiungere che è onere del soggetto passivo dimostrare il proprio diritto al godimento di un'esenzione o di un'agevolazione ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁹⁾ Cass. civ., sez. trib., 16 dicembre 2022, n. 36971: "Questa Sezione ha recentemente stabilito che, in tema di accise sull'energia elettrica, il soggetto passivo, ossia colui che ha realizzato uno dei fatti generatori dell'imposta, è tenuto al pagamento dei diritti di accisa all'atto della fatturazione al consumatore finale, o quando si accerti che non si sono verificate le condizioni di consumo per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di un'esenzione, o comunque all'atto dell'immissione in consumo, mentre le cessioni intermedie, che non abbiano realizzato la condizione di esigibilità, hanno rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale è estranea l'amministrazione finanziaria. Infatti, più ampio del novero dei soggetti passivi dell'imposta è quello degli obbligati al pagamento di essa, che rispondono del debito d'imposta, pur non avendone realizzato i fatti generatori, qualora nei loro confronti se ne sia verificata la condizione di esigibilità (Cass. civ. Sez. 5 -, Sentenza n. 10684 del 05/06/2020, Rv. 657862 - 01; conforme, Cass. civ. Sez. 5 -, Sentenza n. 15976 del 09/06/2021, Rv. 661468 - 01). Il Collegio ritiene che siffatto principio valga non solo per le accise ma anche per l'imposta erariale sul consumo, dal momento che è stato già condivisibilmente statuito dalla Sezione che "L'aver ancorato l'esigibilità all'immissione in consumo rende compatibile l'imposizione con la Costituzione: se, difatti, i beni fossero sottoposti ad accisa per il fatto in sé di essere stati oggetto del processo di fabbricazione o d'importazione, il produttore o l'importatore verrebbe tassato in base a un indice meramente virtuale e non effettivo di capacità contributiva. È l'immissione in consumo a esprimere l'idoneità, intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, a presentarsi sul vendere i prodotti a terzi, traducendosi in indice di capacità contributiva, in linea con l'art. 53 Cost. 3.- Medesima struttura ha l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica prevista dall'art. 52 del d.lgs. n. 504/95 (nel testo anteriore alla novella dell'art. 1, comma 1, lett. n), del

Alla luce delle peculiarità del contratto sopra menzionato e del quadro giuridico dei soggetti passivi in materia di accise sull'energia elettrica la giurisprudenza si è confrontata in merito alla qualificazione tributaria da attribuire al soggetto che acquista energia per fornirla a coloro i quali sono ubicati all'interno di un'area di proprietà del primo in virtù di un contratto di *service*.

In particolare, di fronte a tale prassi commerciale si registrano in giurisprudenza due indirizzi orientati ad analizzare i relativi aspetti tributari.

Scendendo nello specifico, secondo il primo⁽⁵⁰⁾ un soggetto viene considerato "consumatore finale" se la società che acquista energia elettrica dalla rete elettrica è legata ai propri clienti da contratti la cui causa si sostanzia nell'erogazione di una serie complessa di servizi non coincidente con l'immissione in consumo di elettricità fattore, invece generatore d'accisa⁽⁵¹⁾.

d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26), alla quale si applica il regime generale, in virtù dell'art. 1, commi 1 e 2, lett. b (ora lettera a), del decreto. L'obbligazione relativa sorge nei confronti dell'esercente l'officina di produzione di energia elettrica o del soggetto a questo assimilato, denominati "fabbricanti", i quali individuano, nel rapporto con l'amministrazione finanziaria, i consumi assoggettati a imposta, segnalando quelli che ne sono esclusi perché non ricompresi nella fattispecie impositiva (come stabilito, sia pure in relazione al gas metano, da Cass. civ. 19 giugno 2008, n. 16612)." (così, Cass. civ. n. 10684/2020). Alla luce di quanto precede la contribuente è dunque priva di legittimazione passiva, tanto ai fini dell'imposta erariale sul consumo quanto dell'accisa, perché le cessioni intermedie, che non abbiano realizzato la condizione di esigibilità, hanno rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale è estranea l'amministrazione finanziaria".

⁽⁵⁰⁾ Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XXVII, 23 maggio 2008, n. 95: "Nel giudizio di primo grado era emerso che i contratti in essere tra la società XXX ed i terzi erano contratti di "service" soggetti ad addebiti forfettari e comprensivi della disponibilità dei locali e ogni ulteriore prestazione, tra le quali ogni genere di consumo, in pratica un multiservizio.

Pertanto, correttamente la Commissione Provinciale ha ritenuto il comprensorio di xxxx unico opificio industriale gestito dalla società XXX la quale, oltre ad esercitare un'attività propria di produzione di beni, esercitava anche un'attività di produzione di servizi, che si sostanzia nella concessione di aree a soggetti terzi, dotati di soggettività giuridica autonoma, e forniva a ciascuno di essi un servizio onnicomprensivo e cioè di erogazione di ogni genere di consumo, compreso quello dell'energia elettrica.

Pertanto, la fornitura del prodotto multiservizio, comprensiva dell'energia elettrica, non muta la qualifica di consumatore finale di energia elettrica, che rimane in capo al produttore e fornitore del prodotto multiservizio".

⁽⁵¹⁾ Comm. trib. prov. Torino, 24 aprile 2008, n. 33, secondo cui: "L'analisi parte dalla *causa contracti* che non è quella della somministrazione di energia elettrica, bensì quella della prestazione di servizi accessori imprescindibili connessi con il contratto principale finalizzati a garantire la funzionalità delle strutture industriali. E si potrebbe aggiungere: strutture che forniscono non solo beni ma anche servizi.

Il contratto prevede il comodato di aree o la locazione delle stesse, la prestazione di servizi, la somministrazione e definisce tale rapporto contratti atipici aventi anche causa

Diviene, di conseguenza, importante l'analisi contrattuale della vicenda: le obbligazioni *ex contractu* dedotte e la causa effettiva della serie di negozi giuridici rappresentano il principale strumento esplicativo di vicende aventi ad oggetto la fiscalità di produzione e consumo.

In particolare, è necessario che una o più imprese operino nello stesso sito produttivo, da intendere come territorio anche esteso ma senza soluzione di continuità, in cui vengano espletate attività industriali nonché tutte quelle attività ad esse correlate.

In secondo luogo, le suddette imprese devono approvvigionarsi da un unico punto di prelievo dell'energia elettrica mediante una rete interna di utenza.

Particolarmente rilevante è, infine, il terzo requisito, in base al quale è necessario che le varie produzioni realizzate nel sito produttivo dalle imprese ivi operanti siano destinate in via esclusiva alla realizzazione, in quello stesso sito, di un dato prodotto finale individuabile dal codice a due cifre della TARIC (tariffa integrata comunitaria).

Viene poi un secondo indirizzo⁽⁵²⁾ secondo cui le prestazioni di *global service* rientrano nell'ambito della vendita di energia elettrica, facendo

mista, caratterizzati dalla presenza di prestazioni accessorie imprescindibili e precisa che l'oggetto dell'attività non corrisponde a quella di grossista (soggetto che acquista energia elettrica per rivenderla ai propri clienti idonei immettendola in consumo, ovvero effettuandone solo ed esclusivamente mere transazioni commerciali di tale bene...) né a quella del distributore.

L'oggetto del contratto che lega la ricorrente ai fruitori è la disponibilità esclusiva di locali attrezzati misurati in mq. convenzionali. Le prestazioni della ricorrente consistono in: ricevimento visitatori, sorveglianza accessi, gestione degli impianti e delle derivazioni installate negli uffici, erogazione del servizio di climatizzazione e riscaldamento dell'aria dal lunedì al sabato, conservazione del decoro formale e dell'igiene dei locali, la manutenzione, la movimentazione della corrispondenza, la ristorazione aziendale, sale mediche, prevenzione incendi e gestione emergenza, linee telefoniche e fax, disponibilità macchine fotocopiatrici.

Il tutto per un canone annuo per metro quadrato, comprensivo di ogni prestazione, tra le quali bisogna comprendere l'energia, senza la quale le aziende non potrebbero godere dell'uso delle attrezzature messe a disposizione".

(52) Comm. trib. prov. Brescia, sez. III, 22 marzo 2006, secondo cui: "La Commissione osserva che la pretesa esenzione fiscale spetti in capo al consumatore finale nel rispetto del citato art. 52 che definisce i casi di esenzione dall'imposta di consumo; l'art. 52 stabilisce che è esente da imposta l'energia elettrica "utilizzata in opifici industriali aventi consumo mensile superiore a 1.200.000 kw" sempre che il soggetto esentato sia un unico utilizzatore, mentre nel caso in specie la ricorrente non era unico utilizzatore in quanto cedeva e/o rivendeva ad altri soggetti giuridicamente diversi parte di questa energia con la conseguenza del non raggiungimento della soglia di esenzione."

Con riferimento alla nozione di opificio industriale, poi, il suddetto giudice precisava: "nella realtà, a parere della Commissione, la società XXX nell'anno 2000 aveva diversificato l'azienda suddividendola in varie aziende giuridicamente diverse, con il risultato che gli utilizzatori dell'energia non erano un unico soggetto ma bensì soggetti diversi che singo-

ricadere, sul soggetto venditore ⁽⁵³⁾ oltre al carico tributario anche gli oneri

larmente non raggiungevano la quota di esenzione, che altresì non potevano avvalersi della suddivisione delle spese di fornitura non essendo il fatto ammissibile in quanto comporterebbe una effettiva rivendita da parte della società XXX dell'energia acquistata che comporterebbe in ogni caso un'esclusione dall'esenzione fiscale".

⁽⁵³⁾ Cass. civ., sez. trib., 23 luglio 2020, n. 15716: "[In merito] alla ricostruzione sia della fattispecie tributaria rilevante, sia del sistema normativo applicabile come correttamente interpretato, che l'art. 2 del t.u.a., al comma 1, stabilisce quando l'obbligazione tributaria di cui ci occupiamo sorge, ossia al momento della fabbricazione o dell'importazione. Tal disposizione, al comma 2, sancisce poi quando, in concreto, sono esigibili i diritti di accisa, ossia "all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato"; e, al comma 3, aggiunge che "l'accisa è esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di una esenzione".

Il sistema quindi prevede e disciplina dapprima la nascita del presupposto del tributo (all'atto della fabbricazione, per quanto qui ci riguarda) e quindi – in seguito – la sua esigibilità (l'immissione in consumo).

Successivamente, l'art. 26, quarto comma del medesimo t.u.a. pone a carico dei soggetti che vendono direttamente il prodotto ai consumatori l'onere di versare la relativa accisa.

La norma va, dunque, interpretata nel senso che soggetto passivo dell'imposta è il fornitore del prodotto e non il consumatore al quale il corrispondente onere viene traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge, pertanto, esclusivamente tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente il gas naturale ai consumatori e ad esso è del tutto estraneo l'utente (così, Cass. civ., sez. un., 10 febbraio 2016, n. 1837).

Tale considerazione risulta coerente con la natura del tributo in esame (un tempo, dal punto di vista della classificazione dottrinale dei prelievi tributari appartenente al *genus* denominato "imposta di fabbricazione") che colpisce una sola volta all'atto della produzione il bene assoggettato a imposizione. La sostanza economica dell'operazione, decisiva per altri tributi, come l'iva, è estranea al sistema delle accise sull'energia elettrica, nell'ambito del quale non assume rilievo in sé la cessione di beni o prestazione di servizi compiuta nell'esercizio di un'attività economica.

Ulteriori imposizioni tributarie, che colpissero la materia imponibile gas o energia, invero, costituirebbero esondazione concettuale oltre i limiti previsti non solo dalla disposizione di legge, ma anche dal presupposto del tributo, che ha per oggetto il fenomeno della produzione (quanto al momento di nascita del presupposto del tributo) e della immissione in consumo (quanto alla sua esigibilità da parte dell'Erario), per la sola prima volta, dei beni colpiti da imposizione.

L'aver ancorato l'esigibilità all'immissione in consumo rende compatibile l'imposizione con la Costituzione: se, difatti, i beni fossero sottoposti ad accisa per il fatto in sé di essere stati oggetto del processo di fabbricazione o d'importazione, il produttore o l'importatore verrebbe tassato in base a un indice meramente virtuale e non effettivo di capacità contributiva. È l'immissione in consumo a esprimere l'idoneità, intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, traducendosi in indice di capacità contributiva, in linea con l'art. 53 Cost.

E difatti stato coerentemente affermato che quando il consumatore fa valere nei confronti del fornitore – che ha compreso nel prezzo di vendita del prodotto anche l'imposta di consumo pagata allo Stato – l'azione di ripetizione della parte di prezzo corrispondente al suddetto tributo, ritenendo di essere esonerato dal relativo pagamento in forza delle citate disposizioni, egli non esercita un'azione tributaria di rimborso, ma richiede, nel rapporto

documentali ed amministrativi⁽⁵⁴⁾) e, in caso di inadempimento, delle relative sanzioni⁽⁵⁵⁾.

In altre parole, quest'ultimo indirizzo ormai prevalente, conferma che il soggetto passivo del tributo in esame è il fornitore professionale del bene energia elettrica che procede alla fatturazione dell'operazione di vendita in forza di un contratto di somministrazione, mentre il soggetto che fornisce l'energia elettrica a terzi quale componente di una prestazione complessa nell'ambito di un contratto di *global service*⁽⁵⁶⁾ alla luce del contesto

con l'altro contraente, la restituzione - esercitando quindi una pretese di natura civilistica - di una parte del prezzo indebitamente corrisposta che, secondo legge, non avrebbe potuto essere compresa nel prezzo medesimo (vedi, oltre alla pronuncia richiamata in precedenza, Cass. civ. 6 agosto 2014, n.17627; Cass. civ., sez. un., 25 maggio 2009, n. 1198).

Conseguentemente, deve affermarsi che il rapporto tributario in materia di accise intercorre esclusivamente tra il fornitore del bene sottoposto ad accisa e lo Stato, là dove il rapporto tra il fornitore ed il consumatore è di natura contrattuale e si pone su un piano distinto rispetto a quello tributario. È, quindi, sempre il fornitore ad essere titolare, dal lato passivo, dell'obbligazione tributaria di corrispondere l'accisa in generale e, in esito al pagamento, egli può riversarne l'onere mediante rivalsa.

Una siffatta interpretazione è coerente con la caratterizzazione tipologica delle accise che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'erario, la concentrazione del controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti, e con la configurabilità della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connesso ed ineludibile della fisionomia del tributo (così, Cass. civ., sez. un., 31 dicembre 2018, n. 33687; 19 aprile 2013, n. 9567; 6 agosto 2014, n. 17627 e, tra le ultime, 1 febbraio 2019, n. 3050; 24 maggio 2019, n. 14200; 4 giugno 2019, n. 15199; 30 ottobre 2019, nn. 27791 e 27792)".

⁽⁵⁴⁾ Gli adempimenti amministrativi legati alla officina elettrica sono: il pagamento del diritto annuale di licenza nel periodo compreso dal 1 al 16 dicembre di ogni anno, l'invio telematico della dichiarazione di consumo e produzione ed infine, se dovuta, il pagamento mensile delle accise.

⁽⁵⁵⁾ Per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio si ricorda che il decreto legge n.16 del 2 marzo 2012 apporta, con improprio articolo 11 commi 5 e 6, delle modifiche al sistema sanzionatorio della disciplina delle accise.

Interessa gli articoli 50 comma 1 e 59 comma 5 del decreto legislativo 26 ottobre 1995 n.504.

In particolare nella prima disposizione prevede che le parole da "258 euro a 1.549 euro" vengono sostituite dalle seguenti "da 3.000 euro a 30.000 euro".

Altresì, nell'articolo 59 comma 5 le parole "da 258 euro a 1549 euro" vengono sostituite con l'indicazione del nuovo limite "da 3000 a 30.000 euro".

Il decreto legge n.16 del 2.03.2012 prevede anche l'inserimento nell'articolo 1 del decreto-legge 3 ottobre 2006 n. 262, convertito con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, dopo il comma 1, la seguente disposizione: "*1-bis Indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per le violazioni che costituiscono reato, la omessa, incompleta o tardiva presentazione dei dati, dei documenti e delle dichiarazioni di cui al comma 1, ovvero la dichiarazione di valori difformi da quelli accertati, è punita con la sanzione amministrativa di cui all'articolo 50, comma 1, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504*".

⁽⁵⁶⁾ Per una definizione delle obbligazioni del contratto di *global service* si veda la norma UNI 10685/1998.

unitario di tale contratto, non può essere considerato soggetto venditore di energia elettrica ai sensi del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

Di conseguenza, il soggetto che eroga l'energia elettrica a fornitori finali è da ritenere l'unico e complessivo consumatore finale dell'energia, e come tale estraneo al rapporto tributario⁽⁵⁷⁾.

Al riguardo, la giurisprudenza⁽⁵⁸⁾ ha segnalato, tra l'altro, che "i passaggi commerciali a intermediari [che si pongono al di fuori del processo

⁽⁵⁷⁾ Comm. trib. reg. Lombardia, sez. VII, 22 settembre 2017, n. 3731.

⁽⁵⁸⁾ Cass. civ., sez. trib., 5 giugno 2022, n. 10684: "L'art. 2 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, che, al comma 1, stabilisce quando l'obbligazione tributaria sorge, ossia al momento della fabbricazione o dell'importazione; al comma 2, sancisce quando, in concreto, sono esigibili i diritti di accisa, ossia "all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato"; e, al comma 3, aggiunge che "L'accisa è esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di una esenzione".

A regolare la sfasatura interviene l'art. 1, comma 2, lettera g), del d.lgs. n. 504/95, là dove definisce "sospensivo" il regime applicabile nella fase intercorrente dal momento in cui si è realizzato il presupposto impositivo sino a quello in cui si verifica la condizione di esigibilità del tributo.

Il consumo, quindi, rileva esclusivamente come destinazione del bene prodotto (o importato), ai fini dell'esigibilità di un'obbligazione tributaria già sorta sin dal momento della fabbricazione (o dell'importazione).

2.1.- Non si tratta di un'irrilevante questione dogmatica: le diverse costruzioni della struttura del tributo proposte in dottrina, che, talora, ha ravvisato una fattispecie a formazione progressiva comprensiva del fatto generatore e della condizione di esigibilità, e, talaltra, ha identificato il presupposto impositivo con la condizione di esigibilità, non considerano adeguatamente che alcuni effetti giuridici, come la soggezione a vigilanza fiscale, sorgono sin dal momento della fabbricazione o dell'importazione e che alcuni eventi, come quelli riguardanti le perdite o distruzioni di prodotti, che si verificano prima dell'avveramento della condizione di esigibilità, acquistano rilevanza giuridica e ricevono particolare regolamentazione, così evidenziando che l'obbligazione, per quanto non ancora esigibile, è appunto già sorta.

L'aver ancorato l'esigibilità all'immissione in consumo rende compatibile l'imposizione con la Costituzione: se, difatti, i beni fossero sottoposti ad accisa per il fatto in sé di essere stati oggetto del processo di fabbricazione o d'importazione, il produttore o l'importatore verrebbe tassato in base a un indice meramente virtuale e non effettivo di capacità contributiva. È l'immissione in consumo a esprimere l'idoneità, intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, traducendosi in indice di capacità contributiva, in linea con l'art. 53 Cost.

3.- Medesima struttura ha l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica prevista dall'art. 52 del d.lgs. n. 504/95 (nel testo anteriore alla novella dell'art. 1, comma 1, lett. n), del d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26), alla quale si applica il regime generale, in virtù dell'art. 1, commi 1 e 2, lett. b (ora lettera a), del decreto.

L'obbligazione relativa sorge nei confronti dell'esercente l'officina di produzione di energia elettrica o del soggetto a questo assimilato, denominati "fabbricanti", i quali individuano, nel rapporto con l'amministrazione finanziaria, i consumi assoggettati a imposta, segnalando quelli che ne sono esclusi perché non ricompresi nella fattispecie impositiva (come stabilito, sia pure in relazione al gas metano, da Cass. civ. 19 giugno 2008, n. 16612).

produttivo che genera l'insorgenza dell'obbligazione], che per di più non determinino i presupposti per l'esigibilità dell'imposta, sono, invece, fiscalmente irrilevanti. E lo sono perché hanno natura contrattuale, ponendosi su un piano distinto rispetto a quello tributario, con la conseguenza che l'intermediario non riesce ad acquisire la qualità di soggetto passivo spettante al produttore.

6.2. – L'irrilevanza del passaggio commerciale in sé si rispecchia nella configurazione della rivalsa spettante al soggetto passivo come oggetto di un diritto e non già come di un obbligo, come accade per l'iva (art. 56 del d.lgs. n. 504/95).

L'obbligo di rivalsa determina la necessaria tracciabilità dei diversi passaggi, destinati a formare una sequenza ordinata di operazioni concatenate; invece, la sussistenza del diritto di rivalsa che, in quanto tale, può anche non essere esercitato, è d'ostacolo all'emersione ai fini dell'imposta, e, quindi, alla rilevanza fiscale dei passaggi successivi al primo".

Proprio partendo da tale elemento è possibile ricostruire la definizione di consumatore finale di energia, venditore grossista e opificio industriale ai fini delle accise.

3.1.- Per il profilo d'interesse, peraltro, sono "...considerati fabbricanti, ai fini dell'imposizione, gli acquirenti di energia elettrica: a) che l'acquistano per farne rivendita..." (art. 53 del d.lgs. n. 504/95, nel testo anteriore alla novella del 2007), i quali comunque esercitano un'officina di energia elettrica, come definita dal successivo art. 54.

4.- In questa struttura i fatti generatori identificano soggetti ben determinati, coerentemente con la caratterizzazione tipologica del tributo che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'erario, la concentrazione del controllo (in termini, Cass. civ., sez. un., 31 dicembre 2018, n. 33687; 19 aprile 2013, n. 9567; 6 agosto 2014, n. 17627 e, tra le ultime, 1 febbraio 2019, n. 3050; 30 ottobre 2019, nn. 27791 e 27792).

4.1.- Che si tratti di soggetti specifici sui quali concentrare il controllo emerge in maniera inequivocabile dal d.lgs. n. 504/95.

Solo a coloro che esercitano officine di energia elettrica è rilasciata, successivamente alla verifica degli impianti, una licenza di esercizio, in luogo dell'autorizzazione (art. 53, commi 5 e 7, nel testo risultante dalla novella del 2007). Il che è coerente con l'art. 5 del medesimo decreto che, nel delineare il regime del deposito fiscale, che è quello relativo alla fabbricazione, alla lavorazione e alla detenzione dei prodotti soggetti ad accisa e in regime sospensivo (in conformità all'art. 11, paragrafo 2, della direttiva n. 92/12/CEE), stabilisce - comma 2- che "l'esercizio del deposito fiscale è subordinato al rilascio di una licenza...".

4.2. – Soltanto a coloro che esercitano officine di energia elettrica "l'amministrazione finanziaria ha facoltà di prescrivere...l'acquisto e l'applicazione, a loro spese, di strumenti di misura dai quali sia possibile rilevare l'energia elettrica prodotta ed erogata" (art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 504/95, come novellato nel 2007, laddove il testo precedente si riferiva al fabbricante).

Anche gli altri soggetti produttori di energia (*ex* art. 53-bis) sono tenuti a comunicazioni e a dichiarazioni e soggetti a controlli".

L'ultimo aspetto per la sua definizione implica la contestuale presenza di tre particolarità⁽⁵⁹⁾.

Invece, continuando questa digressione classificatoria, giova puntualizzare che il "cliente finale" è la persona fisica o giuridica che acquista energia elettrica esclusivamente per uso proprio, contrapposto al "cliente grossista" rappresentato dalla persona fisica o giuridica che acquista e vende energia elettrica non ai consumatori finali senza esercitare attività di produzione, trasmissione e distribuzione nei paesi dell'Unione europea.

⁽⁵⁹⁾ Si ricordi il parere del Ministero dello Sviluppo Economico – Direzione Generale ufficio per l'energia elettrica e le risorse minerarie del 23 novembre 2007 secondo cui "L'art. 52 del D.Lgs. 504/1995 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative), come modificato dal D.Lgs. 26/2007, prevede l'esenzione dall'accisa per l'energia elettrica impiegata negli opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato.

Codesta Agenzia ha chiesto a questa Direzione Generale di fornire una definizione di "opificio industriale" che tenga conto dell'evoluzione dei processi produttivi nei quali più aziende in un unico sito partecipano alla realizzazione di un unico prodotto finale.

A tale riguardo, può osservarsi che il citato art. 52 fa riferimento al dato, oggettivo, del luogo produttivo "opificio industriale" senza alcun riferimento al dato, soggettivo, della titolarità giuridica delle attività.

Tale "oggettività" è presumibilmente da individuare nella "produzione" che va considerata come l'elemento unificante tra i diversi soggetti operanti nello stesso sito, idoneo quindi a fondare l'istanza di esenzione pur in presenza di strutture produttive articolate, ma funzionalmente integrate.

D'altro canto, l'essere i diversi soggetti insediati in un unico sito ovvero l'esistenza di un unico punto di connessione alla rete elettrica di distribuzione o trasporto sono circostanze che devono sussistere, ma che non possono essere assunte da sole come decisive in quanto potrebbero essere del tutto accidentali, cioè scollegate dalla necessità per le diverse imprese di concorrere alla realizzazione di un unico prodotto finale.

Sulla base delle considerazioni appena esposte, si ritiene che ricorra la fattispecie di opificio industriale ai fini dell'esenzione dell'accisa per l'energia elettrica in questione qualora ricorrano insieme le seguenti condizioni:

a) una o più imprese operano in un unico sito produttivo da intendere come territorio anche esteso adibito ad attività produttive, ivi incluse quelle pertinenti;

b) le imprese di cui alla lettera a) si approvvigionano da un unico punto di prelievo dell'energia elettrica mediante una rete interna di utenza, così come definita dall'allegato "A", art. 1, comma 1.1., della delibera dell'Autorità per l'energia elettrica ed il gas n. 5/2004, e successive modifiche, recante il testo integrato delle disposizioni dell'Autorità per l'energia elettrica ed il gas per l'erogazione dei servizi di trasmissione, distribuzione, misura e vendita dell'energia elettrica;

c) sussiste integrazione tra le varie produzioni realizzate nel sito produttivo dalle imprese di cui alla lettera a), nel senso che le medesime produzioni sono destinate in via esclusiva alla realizzazione, in quello stesso sito, di un dato prodotto finale individuabile dal codice a due cifre della TARIC (tariffa integrata comunitaria)".

Infatti, il cliente finale, secondo la prassi fiscale ⁽⁶⁰⁾, non è tenuto agli adempimenti fiscali in materia di imposte su produzione e consumo se svolge esclusivamente un'attività di intermediazione commerciale e cioè cessione di energia ad un altro soggetto non fabbricante, improduttiva di effetti ai fini del verificarsi dei fatti generatori d'accisa; evidentemente tale ipotesi sia sotto il profilo oggetto sia soggettivo non rientra nello schema del contratto di *global service*, dove peraltro il corrispettivo contiene diluito al suo interno il pagamento a favore del fornitore dei costi energetici degli utenti interni ⁽⁶¹⁾.

Per queste ragioni sia di natura fiscale sia legate alla disciplina del mercato dell'energia elettrica è possibile concludere che rientra nelle ipotesi previste dall'articolo 53 t.u.a. colui il quale realizza l'acquisto di energia teleologicamente finalizzato alla esclusiva cessione a terzi e cioè a clienti finali cui indirizza la fattura ⁽⁶²⁾.

Siffatto approccio finalisticamente rivolto alla cessione presuppone lo svolgimento di attività economica d'impresa ⁽⁶³⁾ cioè in modo abituale e professionale.

Tutte le categorie sopradescritte rispondono al criterio di tipicità rappresentato dalla loro esistenza in quanto previsti da disposizioni legislative di natura statale ⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶⁰⁾ Agenzia delle Dogane- Area Gestione Tributi e Rapporto con gli utenti, circolare 10 giugno 2004, n. 29/D.

⁽⁶¹⁾ Comm. trib. prov. Como, 26 luglio 2006, n. 59: "A norma dell'art. 53, co.2, del D.Lgs. n. 504/95, appare fuor di dubbio che anche colui il quale acquisti energia per rivenderla (senza, dunque, creazione di officina per la produzione), debba considerarsi "fabbricante", anche ai fini dell'applicabilità delle sanzioni previste dal successivo art. 59".

⁽⁶²⁾ Comm. trib. prov. Torino, 29 maggio 2008, n. 44: "Il Legislatore ha inteso attribuire gli obblighi e gli oneri di cui all'art. 52 T.U. solo a chi produce o rivende energia elettrica come attività principale ed esclusiva o comunque preminente e pertanto devono ritenersi esclusi gli operatori che non versino in tali situazioni.

Comm. trib. prov. Como, 14 febbraio 2006, n. 1: "Ai fini dell'applicazione dell'imposta di consumo, le due figure di "acquirente di energia per farne rivendita" e quella di "cliente grossista" sono, di fatto, equivalenti. Conseguentemente, ai fini dell'esercizio, deriva l'obbligo, per entrambi le figure, di presentare la dichiarazione di consumo e di pagare l'imposta".

⁽⁶³⁾ È illuminante sul concetto di "impresa" Corte di giustizia CE, 11 luglio 2006, causa C-205/03, secondo cui: "*nell'ambito del diritto comunitario della concorrenza il concetto d'impresa comprende qualsiasi* soggetto che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di tale soggetto e dalle sue modalità di finanziamento.

A caratterizzare il concetto di attività economica è l'azione di offrire beni o servizi su un determinato mercato, e non l'attività di acquisto in quanto tale.

Pertanto, al fine di valutare la natura di tale attività di acquisto non si deve separare l'attività di acquisto del prodotto dell'uso al quale il bene acquistato è destinato".

⁽⁶⁴⁾ Corte cost., 20 aprile 2012, n. 99: "La disposizione oggetto della censura sostitui-

40. – *I soggetti passivi eventuali nell'ambito del settore del gas naturale*

Il regime delle accise applicato al gas naturale destinato alla combustione per usi civili e industriali, alla carburazione per autotrazione e ricadente nei codici di nomenclatura combinata 27111100 e 27112100 si basa sull'articolo 26 t.u.a.

Tale norma stabilisce che l'imposta è dovuta al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio applicando le aliquote previste dall'allegato I del testo unico ⁽⁶⁵⁾.

Inoltre, definisce, in termini generali, le categorie di impieghi che possono essere definiti come industriali e cioè il gas naturale adoperato in combustione in tutte le attività industriali produttive ⁽⁶⁶⁾ di beni e servizi e in quelle artigianali ed agricole, includendo anche "gli impieghi

sce l'art. 6, comma 3, della legge della Regione autonoma Sardegna n. 6 del 2008, prevedendo che i consorzi di bonifica possano realizzare e gestire impianti di produzione elettrica da fonti rinnovabili anche in deroga al limite dell'autoconsumo.

Secondo il ricorrente, tale previsione verrebbe a collidere con l'art. 2, comma 2, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79 (Attuazione della direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica), che, in attuazione del diritto dell'Unione europea, offre una definizione di autoproduttore.

Tale qualifica spetta per legge a quei soggetti che producono energia elettrica e la utilizzano in misura almeno del 70 per cento l'anno per uso proprio o "delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica".

Il ricorrente mette in luce che la normativa regionale consente ai consorzi di bonifica di produrre energia elettrica anche in deroga al limite dell'autoconsumo, deducendone un contrasto con la legislazione statale; contrasto che costituirebbe una violazione tanto dell'art. 4 dello statuto, con riferimento alla competenza regionale in materia di produzione e distribuzione dell'energia elettrica, quanto con l'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., che attribuisce allo Stato la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema in via esclusiva".

⁽⁶⁵⁾ Agenzia delle Dogane, nota prot. n. 46773/2013 del 24 aprile 2013: "L'aliquota per combustione per uso industriale del gas naturale non è un'aliquota agevolata rispetto a quella prevista per combustione agli usi civili, bensì è un'autonoma e distinta aliquota espressamente prevista nell'Allegato I al T.U.A.". Tale interpretazione è stata ulteriormente ribadita nella Nota prot. n. 102218/RU del 28 ottobre 2013, secondo cui: "Al riguardo occorre precisare, in premessa, che l'aliquota d'accisa prevista nell'Allegato I al T.U.A. (Testo unico delle accise) per combustione per usi industriali è un'aliquota specifica legata agli usi industriali del gas naturale, la cui applicazione non si configura quindi, come un "beneficio" rispetto ad aliquote più alte previste per altri usi, come, ad esempio, le varie aliquote previste per i diversi scaglioni di consumo di gas naturale utilizzato per usi civili".

⁽⁶⁶⁾ Il concetto di attività industriale produttiva include anche gli stabilimenti di produzione anche se nei medesimi vengono introdotte e depositate merci provenienti da altri stabilimenti, purché di società controllate o di società collegate con quella titolare della concessione.

nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale⁽⁶⁷⁾, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente

(67) Cass. civ., sez. trib., 15 ottobre 2019, n. 25973: “L’Agenzia delle Dogane, subito dopo la entrata in vigore della detta modifica legislativa, con la nota del 12 marzo 2008 aveva reso pubblico il parere dell’Avvocatura di Stato del 14 novembre 2007, prot. n. 29067/07, avente ad oggetto l’individuazione delle imprese che debbono considerarsi parte del “settore della distribuzione commerciale”, ai fini dell’applicazione della disposizione agevolativa sul gas metano. Secondo l’Avvocatura, la genericità del dato normativo e la sua atecnicità (intesa come non coincidenza con le categorie del commercio definite in altri testi di legge, quali l’ad. 4, pari, D.Lgs. n. 114/98) deponeva per un’individuazione dell’ambito di applicazione dell’agevolazione senza limitazioni all’interno di quella categoria generale contemplata.

L’interpretazione del dato letterale trovava conferma nell’elaborazione della nozione di “distribuzione commerciale” maturata dalla dottrina economica come lo strumento attraverso il quale vengono immesse merci e servizi sul mercato, con le diverse forme di organizzazione della: • distribuzione diretta, ove la vendita si attua direttamente nella sede dell’impresa e ove è l’impresa stessa che assume su di sé tutte le funzioni attinenti alla messa in commercio del prodotto, ivi comprese le cd. “forme speciali di vendita al dettaglio” (vendita per corrispondenza, mediante distributori automatici, tramite televisione o altro mezzo di comunicazione, vendita per catalogo) e di commercio elettronico; • distribuzione indiretta, nella quale operatori commerciali autonomi operano a diversi livelli, quali dettaglianti o grossisti, ponendosi come intermediari tra produttore e consumatore finale, ivi comprese le attività di intermediazione commerciale o comunque non direttamente connesse alla vendita.

4.5. La interpretazione della norma offerta dalla Agenzia ricorrente si scontra quindi con il parere della Avvocatura dello Stato, ma soprattutto con il testo letterale della norma la quale, facendo riferimento al settore della distribuzione, non consente una distinzione fra distribuzione diretta ed indiretta che non trova alcun sostegno neppure logico, alla luce della espressione “settore” che richiama tutte le diverse tipologie di organizzazione che può avere la distribuzione commerciale, oltre che con la ratio della disposizione che è quella di abbattere il livello di imposizione al fine di favorire gli utilizzatori industriali o commerciali rispetto a quello previsto per il mero godimento del gas naturale impiegato per gli usi civili o domestici” ed ancora “6. La corretta interpretazione della norma — che è stata fatta propria dalla sentenza impugnata —, la quale ripugna la distinzione fra usi diretti ed indiretti, si impone anche alla luce del rilievo che la estensione della agevolazione al settore della distribuzione commerciale è avvenuta in occasione del recepimento da parte del giudice nazionale della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003 che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità, avendo il legislatore comunitario stabilito che gli stati membri, al fine di favorire gli utilizzatori industriali e commerciali mediante abbattimento del livello di imposizione per tali soggetti (per i quali l’impiego del gas costituisce un costo strumentale alla attività), possono applicare delle aliquote agevolate differenziate sui prodotti energetici, fra cui il gas naturale, distinguendo fra “uso commerciale” e “non commerciale” (ad. 5 e art. 7 della Direttiva), intendendosi per “uso commerciale” l’utilizzazione da parte di un’entità commerciale, identificata conformemente al paragrafo 2, che eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo la fornitura di beni e servizi, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività economiche e precisando che “le attività economiche comprendono tutte le attività di produttore, di commerciante e di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive e agricole “(ad. 11)”.

ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione”⁽⁶⁸⁾.

Questo gruppo di categorie si arricchisce, in una prospettiva solidaristica, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte, anche senza fini di lucro, da istituzioni finalizzate all’assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti.

Tra le attività sportive dilettantistiche senza scopo di lucro e soggette ad un’aliquota dell’accisa sul gas naturale non sono inclusi l’idromassaggio e il bagno turco⁽⁶⁹⁾.

Anche se non si tratta di gas naturale, vale la pena ricordare che l’impiego di olio combustibile per la generazione di calore destinato a mantenere la temperatura di prodotti energetici stoccati in depositi costituenti locali determina l’insorgenza di accise poiché tali opifici non possono esser considerati “stabilimenti di produzione” né tale consumo può ritenersi “connesso” alla produzione di prodotti energetici⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁸⁾ Lettera b) del comma 2 dell’articolo 11 della legge 9 gennaio 1991, n. 10.

⁽⁶⁹⁾ Comm. trib. reg. Lombardia, sez. VII, 23 marzo 2017, n. 2472: “Le attività’ di idromassaggio o di bagno turco mal si conciliano con una normale attività’ motoria o pratica sportiva di cui alla normativa vigente perché non sono necessariamente fasi presupponenti essenziali di una disciplina sportiva potendo le stesse essere rese separatamente e indipendentemente dall’esercizio di specifiche attività’ sportive. Tali attività’ non rivestono come sostiene la parte carattere accessorio a quella di sportiva perché ‘non ne’ dà la prova tecnica ed economica ma solo fisica dello spazio occupato. I ricorrenti dovevano dimostrare che i ricavi da *gim floor*, area benessere, parco estivo fossero di entità’ molto trascurabile rispetto ai ricavi totali così’ come sarebbe dovuto risultare dai bilanci di esercizio depositati al registro delle imprese le cui informazioni rivestono conoscenza legale, dalla denuncia di inizio Le norme tributarie portante dei benefici vanno interpretate in modo diciamo “testuale” o letterario con criteri semplicemente restrittivi al fine di non permettere, con una interpretazione estensiva, di rendere vana la disposizione generale da cui deroga la norma speciale. Pertanto non si può usufruire dei benefici fiscali che non per i casi tassativi previsti dalla norma che deve trattarsi di impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nella fattispecie concreta è stato accertato lo svolgimento dell’attività sportiva non in modo esclusivo ma congiunto ad altra attività non propeutica o accessorie a quelle sportive così come intesa dalla normativa in vigore, nonché l’esatta entità economica di tale atti vita”.

⁽⁷⁰⁾ Corte Giust. trib., 2° grado Liguria, sez. II 25 luglio 2024, n. 568: “Nel merito ritiene questa Corte di doversi uniformare al *decisum* di cui alla recentissima sentenza della Cassazione civile sez. trib., 09/01/2024, (ud. 21/06/2023, dep. 09/01/2024), n.812, che ha chiarito:

anzitutto che, in linea generale, non è possibile riconoscere l’applicabilità dell’aliquota d’accisa sul consumo di gas naturale prevista per gli usi industriali, ad una attività che dipende dall’organizzazione di processi ulteriori rispetto alla (e quindi diversi dalla) produzione e distribuzione di calore, e dalle materie prime che vengono all’uopo consumate; che la complessità e frazionamento dell’attività posta in essere non presuppone di per sé un trattamento unico sul profilo fiscale e l’applicazione dell’accisa con aliquota per uso industriale;

che infatti ai sensi dell'art. 26 del d.lgs. n. 504 del 1995 al comma 1: "Il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione, è sottoposto ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio"; ed ai sensi del comma 2: "Sono considerati compresi negli usi civili anche gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili"; ai sensi del successivo comma 3: "Sono considerati compresi negli usi industriali gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella L. 9 gennaio 1991, n. 10, art. 11, comma 2, lett. b), anche se riforniscono utenze civili. Si considerano, altresì, compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti";

che ormai da qualche anno la giurisprudenza anche di legittimità ha chiarito che la disciplina contemplata dall'art. 26 cit. è di stretta interpretazione, e non può trovare pertanto applicazione al di fuori dei casi a essa riconducibili (vedi per tutte sent. Cass. civ., 8 luglio 2021, n. 19401);

e il comma 2 dell'articolo chiarisce che non può essere considerato "impiego ad uso industriale" l'utilizzo del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa";

che ai fini agevolativi dell'accisa di che trattasi occorre quindi sia che il gas naturale, anche quando impiegato per la produzione di acqua calda, sia utilizzato nell'ambito della struttura presso cui viene svolta l'attività produttiva, sia che la produzione di acqua calda sia finalizzata ad impieghi produttivi dell'impresa;

che non può fondatamente pretendersi "di indirizzare l'attenzione non già sulla produzione e distribuzione del calore, ma sul complesso dell'attività organizzata, comprensiva di un articolato processo industriale, che si svolgerebbe secondo undici distinte attività lavorative, che vanno dall'acquisto, al trasporto, al pompaggio del prodotto liquido nel serbatoio fisso di stoccaggio, alla conservazione allo stato liquido criogenico, e quindi alla successiva rigassificazione, odorizzazione del metano gassoso, riscaldamento dell'aeriforme, per riportarlo alle condizioni necessarie per l'erogazione e la sua misurazione, infine alla distribuzione del gas mediante tubazione, fino alle proprie centrali termiche, e alla combustione"; e non possono rilevare "le modalità con cui avviene la fornitura finale";

che tali ultime attività, infatti "pur complesse, consistono comunque in attività strumentali alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, finalizzate però alla cessione a terzi. È quindi nel generico concetto di produzione che debbono essere collocate, con la conseguenza che la suddetta attività, pur valutata nel suo complesso, non è configurabile in funzione della finalità produttiva dell'impresa";

che tali principi valgono, a maggior ragione ma non solo, se l'attività di riscaldamento

venga indirizzata alla successiva cessione in favore di terzi (cfr. Cass. civ., n. 28067 del 2022 cit.)”.

Cass. civ., sez. V, 15 ottobre 2019, n. 25974: “7.1. Secondo l'impianto iniziale del TUA (D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 26, comma 1) era previsto che “È sottoposto ad accisa il gas metano (codice NC 2711 29 00) destinato all'autotrazione ed alla combustione per usi civili e per usi industriali secondo le aliquote di cui all'Allegato 1”. La disposizione ha poi subito nel tempo numerose modifiche per effetto, per quanto qui interessa, in particolare del D.L. n. 262 del 2006, art. 7, comma 27 convertito con modificazioni dalla L. n. 286 del 2006, fino al testo in vigore nel periodo in considerazione per effetto del D.Lgs. n. 26 del 2007 che costituisce attuazione della Direttiva n. 2003/96/CE, il quale prevede “1. Il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione, è sottoposto ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato 1, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio. 2. Sono considerati compresi negli usi civili anche gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili. 3. Sono considerati compresi negli usi industriali gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro...”

7.2. La Agenzia ricorrente sostiene che la disposizione citata, che, come tutte le disposizioni agevolative doveva essere interpretata restrittivamente, prevedeva fra le attività agevolate solo quelle di gestione diretta della distribuzione commerciale e non anche quelle di soggetti, come [...], che, in qualche modo, erano inserite nell'esercizio di tale attività, però si occupavano soltanto della gestione e assegnazione dei locali da adibire a punti vendita al dettaglio nonché della gestione degli spazi comuni e non direttamente della vendita. Tuttavia, pur dovendosi interpretare restrittivamente le norme agevolative, neppure una interpretazione restrittiva può condurre a limitare il settore della distribuzione commerciale ai soli esercizi di vendita diretta al pubblico all'ingrosso o al dettaglio escludendo da tale nozione la realtà economica delle Gallerie Commerciali le quali sono indubbiamente inserite nel settore della distribuzione commerciale mediante esercizio diretto di grandi supermercati ovvero di cessione in parte degli spazi ad altre attività commerciali collegate, alle quali vengono garantiti i locali e tutti i servizi.

7.3. L'art. 26, comma 3, contrappone, ai fini della spettanza o meno della agevolazione, agli usi industriali, cui sono assimilati quelli del settore alberghiero, del settore della grande distribuzione (che qui interessa), della ristorazione ecc., gli usi civili destinati alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili.

7.4. Con il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 7, comma 27, il legislatore ha esteso l'aliquota ridotta dell'accisa, prevista per il gas metano destinato ad usi industriali, alle forniture di gas metano utilizzato nell'attività di distribuzione commerciale, così ammettendo al beneficio erariale, già esistente per le imprese alberghiere e della ristorazione, anche le imprese della distribuzione commerciale.

7.5. Come rilevato dalla controricorrente, l'Agenzia delle Dogane, subito dopo la

entrata in vigore della detta modifica legislativa, con la nota del 12 marzo 2008 aveva reso pubblico il parere dell'Avvocatura di Stato del 14 novembre 2007, prot. n. 29067/07, avente ad oggetto l'individuazione delle imprese che debbono considerarsi parte del "settore della distribuzione commerciale", ai fini dell'applicazione della disposizione agevolativa sul gas metano. Secondo l'Avvocatura, la genericità del dato normativo e la sua atecnicità (intesa come non coincidenza con le categorie del commercio definite in altri testi di legge, quali il D.Lgs. n. 114 del 1998, art. 4, par.1) deponeva per un'individuazione dell'ambito di applicazione dell'agevolazione senza limitazioni all'interno di quella categoria generale contemplata. L'interpretazione del dato letterale trovava conferma nell'elaborazione della nozione di "distribuzione commerciale" maturata dalla dottrina economica come lo strumento attraverso il quale vengono immesse merci e servizi sul mercato, con le diverse forme di organizzazione della: ò distribuzione diretta, ove la vendita si attua direttamente nella sede dell'impresa e ove è l'impresa stessa che assume su di sé tutte le funzioni attinenti alla messa in commercio del prodotto, ivi comprese le cd. "forme speciali di vendita al dettaglio" (vendita per corrispondenza, mediante distributori automatici, tramite televisione o altro mezzo di comunicazione, vendita per catalogo) e di commercio elettronico; ò distribuzione indiretta, nella quale operatori commerciali autonomi operano a diversi livelli, quali dettaglianti o grossisti, ponendosi come intermediari tra produttore e consumatore finale, ivi comprese le attività di intermediazione commerciale o comunque non direttamente connesse alla vendita.

7.6. La interpretazione della norma offerta dalla Agenzia ricorrente si scontra quindi con il parere della Avvocatura dello Stato, ma soprattutto con il testo letterale della norma la quale, facendo riferimento al settore della distribuzione, non consente una distinzione fra distribuzione come vendita o intermediazione nella vendita ed intermediazione nella gestione della vendita che non trova alcun sostegno neppure logico, alla luce della espressione "settore" che richiama tutte le diverse tipologie di organizzazione che può avere la distribuzione commerciale, oltre che con la *ratio* della disposizione che è quella di abbattere il livello di imposizione al fine di favorire gli utilizzatori industriali o commerciali rispetto a quello previsto per il mero godimento del gas naturale impiegato per gli usi civili o domestici, fra cui non possono sicuramente rientrare le [...]

7.7. La corretta interpretazione della norma – che è stata fatta propria dalla sentenza impugnata – si impone anche alla luce del rilievo che la estensione della agevolazione al settore della distribuzione commerciale è avvenuta in occasione del recepimento da parte del giudice nazionale della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003 che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, avendo il legislatore comunitario stabilito che gli stati membri, al fine di favorire gli utilizzatori industriali e commerciali mediante abbattimento del livello di imposizione per tali soggetti (per i quali l'impiego del gas costituisce un costo strumentale alla attività), possono applicare delle aliquote agevolate differenziate sui prodotti energetici, fra cui il gas naturale, distinguendo fra "uso commerciale" e "non commerciale" (art. 5 e art. 7 della Direttiva), intendendosi per "uso commerciale" l'utilizzazione da parte di un'entità commerciale, identificata conformemente al paragrafo 2, che eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo la fornitura di beni e servizi, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività economiche e precisando che "le attività economiche comprendono tutte le attività di produttore, di commerciante e di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive e agricole....." (art. 11); il che rende evidente che l'utilizzo della formula "usi commerciali" nella normativa comunitaria, corrisponde a quella di impiego del gas nel "settore della distribuzione commerciale", utilizzata nel diritto interno dal D.Lgs. n. 26 del 2007, con riferimento ad una nozione intesa in senso economico, piuttosto che tecnico – giuridico ed

Parimenti, accanto alla suddetta definizione aperta di categorie di “uso industriale” bisogna ricordare che non è compresa la combustione di gas nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti, però, fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l’attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell’impresa, ma ceduti a terzi per usi civili.

Si tratta, infatti, di una definizione di stretta interpretazione⁽⁷¹⁾ applicabile sono alle attività essenziali per il ciclo produttivo⁽⁷²⁾.

in contrapposizione ai cd. usi civili, per cui non si può in tale ambito distinguere arbitrariamente, come pretende la Agenzia delle Dogane, fra intermediazione nella vendita ed intermediazione nella gestione commerciale, al fine di scindere in due parti il “comparto” o “settore” della distribuzione industriale in contrasto oltretutto con la lettera e con la *ratio* della norma”.

⁽⁷¹⁾ Cass. civ., sez. trib., 9 gennaio 2024, n. 812: “La giurisprudenza di legittimità, con riguardo ad ipotesi di impiego del gas naturale per attività connessa a quella industriale, ha chiarito che la disciplina contemplata dall’art. 26 cit., quanto alla applicabilità dell’aliquota agevolata in materia di accisa sul gas naturale per usi industriali, è di stretta interpretazione. Non può trovare pertanto applicazione al di fuori dei casi a essa riconducibili (Cass. civ., 8 luglio 2021, n. 19401). Il comma 2 del medesimo articolo prevede che non può essere considerato “impiego ad uso industriale” l’utilizzo del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l’attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell’impresa.

Dal dato testuale e dai principi elaborati nella giurisprudenza di questa Corte può desumersi che la misura agevolativa richiede che: a) il gas naturale, anche quando impiegato per la produzione di acqua calda, sia utilizzato nell’ambito della struttura presso cui viene svolta l’attività produttiva; ovvero, b) la produzione di acqua calda sia finalizzata ad impieghi produttivi dell’impresa.

Si è pertanto sostenuto che esiste una precisa delimitazione del presupposto per potere accedere all’agevolazione, segnata dalla specifica localizzazione dell’attività svolta e dalla finalizzazione dell’impiego, strettamente connesso con la funzione produttiva dell’attività. Come ben argomentato da questa Corte, “... dal complesso delle previsioni normative in esame si evince che l’agevolazione per l’utilizzo del gas naturale per uso industriale può essere riconosciuto solo laddove: a) sia utilizzato esclusivamente presso i locali destinati alla produzione; b) sia utilizzato ai fini dello svolgimento dell’attività produttiva. Ciò precisato, va quindi osservato che il legislatore, ove l’utilizzo del gas naturale sia finalizzato alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, limita l’applicabilità del regime agevolato nel solo caso in cui la finalizzazione sia quella dell’esclusivo utilizzo della stessa per le necessità produttive dell’impresa, mentre ritiene sussistente un uso civile nel caso in cui la produzione dell’acqua calda sia funzionale alla successiva cessione in favore di terzi” (Cass. civ., 27 settembre 2022, n. 28067).”

Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2022, n. 28067: “Questa Corte (Cass. civ., 8 luglio 2021, n. 19401) ha quindi precisato che la disciplina di cui al cit. art. 26, in quanto prevede una aliquota agevolata in materia di accisa sul gas naturale per usi industriali, è Corte di Cassazione di stretta interpretazione, quindi non può trovare applicazione al di fuori dei casi a essa riconducibili. Il cit. art. 26, comma 2, prevede che non può essere considerato

I soggetti passivi parte del modulo tributario in esame sono, in primo luogo, quelli che procedono alla fatturazione del gas naturale ai consumatori finali e anche le società aventi sede legale nel territorio nazionale e registrate presso la competente Direzione regionale dell'Agenzia delle dogane, designate da soggetti comunitari non aventi sede nel medesimo territorio che forniscono il prodotto direttamente a consumatori finali nazionali.

Vengono, poi, i soggetti che acquistano per uso proprio gas naturale da Paesi comunitari o da Paesi terzi, avvalendosi delle reti di gasdotti

“impiego ad uso industriale” l'utilizzo del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, sicché, in sostanza, la misura agevolativa è strettamente connessa a due presupposti: che il gas naturale, anche se impiegato per la produzione di acqua calda, sia utilizzato nell'ambito della struttura presso cui viene svolta l'attività produttiva; ovvero, in caso di produzione di acqua calda, per impieghi produttivi dell'impresa.

Vi è, quindi, una precisa delimitazione del presupposto per potere accedere all'agevolazione, che attiene, da un lato, alla specifica localizzazione dell'attività svolta e, dall'altro, alla finalizzazione dell'impiego, strettamente connesso con la funzione produttiva dell'attività.

In sostanza, dal complesso delle previsioni normative in esame si evince che l'agevolazione per l'utilizzo del gas naturale per uso industriale può essere riconosciuto solo laddove: a) sia utilizzato esclusivamente presso i locali destinati alla produzione; b) sia utilizzato ai fini dello svolgimento dell'attività produttiva.

Ciò precisato, va quindi osservato che il legislatore, ove l'utilizzo del gas naturale sia finalizzato alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, limita l'applicabilità del regime agevolato nel solo caso in cui la finalizzazione sia quella dell'esclusivo utilizzo della stessa per le necessità produttive dell'impresa, mentre ritiene sussistente un uso civile nel caso in cui la produzione dell'acqua calda sia funzionale alla successiva cessione in favore di terzi”.

(72) Cass. civ., sez. trib., 8 luglio 2022, n. 19401: “La necessaria considerazione, già precisata, che la norma in esame è di stretta interpretazione, non può non indurre a ritenere che la stessa abbia una estensione limitata alla sola funzione di attività strettamente strumentale e necessaria alla realizzazione dell'attività produttiva, inserendosi, in tal modo, come momento necessario del completamento del ciclo produttivo;

si tratta, dunque, di una dimensione più ristretta della mera “accessorietà” dell'attività, che, in quanto tale ha una più ampia e vasta modalità di realizzazione, ricomprendendo, in generale, qualunque attività che, in qualunque modo, possa essere a supporto dell'attività principale ma che, d'altro lato, non implica la necessità della sua esplicazione ai fini del completamento del ciclo produttivo;

le attività cui ha fatto riferimento il giudice del gravame: la movimentazione del trasporto delle merci, la manutenzione delle reti e dei sistemi informatici e telefonici, la gestione delle campagne pubblicitarie, l'attività di *factoring* e di *marketing*, ecc., non possono essere, quindi, ricondotte nell'ambito delle “attività connesse”, poiché non essenziali al completamento del ciclo produttivo,

intervenendo solo successivamente, al fine del migliore svolgimento dell'attività di impresa”.

ovvero di infrastrutture per il vettoriamiento del prodotto; i soggetti che acquistano il gas naturale confezionato in bombole o in altro recipiente da altri Paesi comunitari o da Paesi terzi; i soggetti che estraggono dal sottosuolo per uso proprio gas naturale nel territorio dello Stato.

Sono invece soggetti passivi eventuali e cioè, sotto loro richiesta, i gestori delle reti di gasdotti nazionali per il solo gas naturale impiegato per il vettoriamiento.

Bisogna ricordare, inoltre, che il contribuente può richiedere il rimborso dell'accisa liquidata e versata con aliquota piena dal momento della presentazione della propria domanda⁽⁷³⁾.

41. – *Gas naturale e il settore turistico alberghiero*

Lo sviluppo del settore turistico e delle diverse strutture alberghiere e ricettive, a causa del suo sviluppo normativo ed economico, ha creato

⁽⁷³⁾ Cass. civ., sez. V, 4 marzo 2020, n. 6018: “È stato affermato, in tema di imposta di consumo per il gas metano, che la domanda di ripetizione (nella specie proposta dal consumatore verso il fornitore) per quanto indebitamente pagato a causa della mancata applicazione dell'aliquota ridotta per usi industriali può essere accolta con decorrenza dalla data di presentazione della relativa istanza all'autorità finanziaria e non da un momento anteriore, posto che il godimento del beneficio è subordinato alla dimostrazione della sussistenza dei presupposti da parte del contribuente e alla verifica dei medesimi da parte dell'autorità competente, anche nel rapporto privatistico tra consumatore e fornitore (Cass. civ., Sez. U, 1° febbraio 2016, n. 1837; Cass. civ., Sez. V, 23 luglio 2019, n. 19798). Detti precedenti valorizzano quanto questa Corte afferma costantemente – e che qui si ribadisce – ove osserva che “l'agevolazione per uso industriale è concessa su domanda del contribuente e a seguito di verifica delle richieste condizioni da parte dell'UTIF (ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione): si tratta, in buona sostanza, dell'ammissione al godimento di un beneficio su richiesta del soggetto interessato che deve dimostrare di averne diritto, mentre l'esistenza dei relativi presupposti per la concessione deve essere verificata dall'autorità competente. Di conseguenza la decorrenza degli effetti derivanti dall'accoglimento della domanda di ammissione al trattamento agevolato non può essere collocata in un momento anteriore alla presentazione della domanda medesima” (Cass. civ., Sez. U., 4 marzo 2009, n. 5166).

Né può ritenersi implicitamente abrogato – per effetto dell'entrata in vigore del T.U.A (d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504) – il d.m. 12 luglio 1977, come erroneamente ritenuto dalla sentenza impugnata (e come censurato dall'Ufficio), il cui art. 4, comma 5 disciplina i consumi destinati alle imprese industriali ed artigiane, stante il disposto dell'art. 67, comma 1 T.U.A, che prevede espressamente: “fino a quando non saranno emanate le predette norme regolamentari restano in vigore quelle vigenti”. Del resto, la abrogazione della fonte primaria sulla base del quale era stato emanato il d.m. 12 luglio 1977 (l'art. 10 d.l. 7 febbraio 1977, n. 15, conv. nella l. 7 aprile 1977, n. 102, abrogato dall'art. 68, comma 1, lett. p) T.U.A) per effetto di una nuova fonte primaria (il testo unico sulle accise) non può comportare di per sé (in assenza di una espressa disposizione normativa) anche l'abrogazione della disciplina secondaria, la quale rimane in vigore sino a espressa o implicita abrogazione, che nel caso di specie va esclusa in virtù del richiamato art. 67, comma 1, T.U.A.”.

dubbi interpretativi sciolti successivamente dall'avvocatura dello Stato⁽⁷⁴⁾ e dall'autorità doganale⁽⁷⁵⁾.

Tra tali aspetti da chiarire ed interpretare sicuramente l'applicazione dell'aliquota "usi industriali" ai consumi relativi ad attività svolte al di fuori del perimetro dell'azienda.

In primo luogo bisogna rilevare che la definizione del concetto di "settore alberghiero" (legge n. 135 del 29 marzo 2001 e d.p.c.m. 13 settembre 2002 Recepimento dell'accordo fra lo Stato, le regioni e le province autonome sui principi per l'armonizzazione, la valorizzazione e lo sviluppo del sistema turistico) deve essere emessa in relazione con il più ampio concetto di "impresa turistica", sulla base del quale vanno collegate all'impresa alberghiera anche le attività ad essa connesse.

Tale connessione funzionale deve essere valuta, seguendo le disposizioni contenute dagli articoli 2082 e 2555 de codice civile, considerando l'effettiva destinazione funzionale dei beni aziendali a rappresentare lo strumento dell'attività d'impresa non attribuendo rilievo alla mera vicinanza materiale dei beni medesimi.

Da ciò deve discendere che l'applicazione dell'aliquota "usi industriali" non può negarsi allorché le strutture in cui vengono erogati servizi alberghieri accessori, ancorché separate dalla struttura principale, abbiano un vincolo di destinazione esclusiva e riservata per i clienti dell'albergo, mentre, nel caso in cui la separazione materiale delle strutture sia espressione di autonomia funzionale deve applicarsi l'aliquota di accisa per "usi civili".

Al riguardo, è stato affermato che: "rispetto agli impieghi del gas metano effettuati per lo svolgimento di attività connesse con quella alberghiera, svolte al di fuori del recinto aziendale, possa ammettersi l'applicazione della più favorevole ed eccezionale aliquota 'usi industriali', in luogo di quella ordinaria per 'usi civili', previo il rigoroso accertamento da parte del locale ufficio dell'Amministrazione doganale della sussistenza di un vincolo di destinazione esclusiva e riservata, tra l'attività principale e quella connessa, tale che quest'ultima possa qualificarsi senza dubbio quale emanazione della prima, con esclusione di ulteriori profili di autonomia fun-

⁽⁷⁴⁾ Avvocatura di Stato, sez. III, parere n. CS 44023/03 del 12 febbraio 2004.

⁽⁷⁵⁾ Agenzia delle dogane risoluzione n. 1/D del 14 giugno 2004 "D.Lgs. n. 504/1995. – Art. 26 nota (1). – Gas metano. Aliquota di accisa ridotta per usi industriali. – Applicabilità alle prestazioni effettuate a fini produttivi. – Usi nel settore alberghiero. – Estensibilità alle attività connesse.

zionale che possano favorire il perseguimento di finalità elusive dell'applicazione della normale aliquota 'usi civili'".

42. – *L'olio lubrificante*

La disciplina delle imposte di consumo applicate all'olio lubrificante e ai bitumi⁽⁷⁶⁾ è basata sull'articolo 62 del t.u.a. il quale si inserisce nella struttura del suddetto testo unico in modo complementare rispetto all'articolo 21 che indica, come già analizzato, i prodotti energetici e il principio della tassazione per equivalenza: si legge, nella norma in commento, "Fermo restando quanto previsto dall'articolo 21, sono sottoposti ad imposta di consumo".

⁽⁷⁶⁾ La circolare n. 13/D dell'Agenzia delle dogane e monopoli del 13 giugno 2025 "D.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504. Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative. D.lgs. 28 marzo 2025 n.43. Revisione delle disposizioni in materia di accise. Prime indicazioni" riporta che "I.VII. Imposizione sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio ed altri prodotti – art. 1, comma 1, lettera r) In materia di imposizione sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio e su altri prodotti, la lett. r) procede ad un'integrale sostituzione dell'art. 62 del TUA operando una ragionata ricollocazione testuale delle disposizioni di cui si compone la vigente formulazione al fine di una maggiore organicità e chiarezza dei precetti. Fatto presente che la struttura dell'imposta non armonizzata resta immutata, si illustrano di seguito le novità più rilevanti: - una più evidente parificazione del regime impositivo degli oli lubrificanti e dei bitumi, da una parte, e dei c.d. prodotti succedanei, dall'altra (commi 1 e 2); - la specificazione dei criteri di liquidazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e sui bitumi contenuti nelle preparazioni lubrificanti e nelle altre merci definitivamente importate o di provenienza unionale, applicata limitatamente al quantitativo effettivamente presente e in base all'aliquota normale prevista dall'Allegato I (comma 3); - l'eliminazione del richiamo alle provviste di bordo di aerei o navi simmetricamente alla loro avvenuta espunzione dalle Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione di cui al D.Lgs. n. 141/2024, di abrogazione del TULD. Il trattamento esente da imposta di consumo sugli oli lubrificanti riforniti per i suddetti impieghi continua a trovare la base giuridica nel nuovo, specifico, comma 4 dell'art. 62 del TUA e vale negli stessi ambiti previsti per i prodotti energetici ai sensi dei punti 2 (navigazione aerea) e 3 (navigazione marittima) della Tabella A allegata al TUA, ora espressamente richiamati; - la distinta riproduzione dei casi in cui l'imposta di consumo non trova applicazione rispettivamente sui bitumi e sugli oli lubrificanti, confermando le destinazioni d'uso già beneficiarie del trattamento di favore (comma 5); - una forte semplificazione dell'obbligo di contabilizzazione dei prodotti lubrificanti, aprendo alla possibilità per gli esercenti di assolvere lo stesso mediante la tenuta delle contabilità in forma aggregata di prodotti sottoposti al medesimo trattamento tributario e considerati omogenei (comma 7). Atteso che tale modalità di rendicontazione è finalizzata alla determinazione delle giacenze fiscalmente rilevanti e costituisce oggetto di riscontro in sede di esecuzione dei previsti inventari periodici sui prodotti lubrificanti, la tenuta delle contabilità in forma aggregata è subordinata a preventiva approvazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Sarà cura delle norme di attuazione identificare, per quanto qui interessa, i criteri di omogeneizzazione dei prodotti lubrificanti pregiudiziali alla concreta attivazione della misura di semplificazione".

Il quadro normativo in parola sia nelle sue disposizioni attuative sia in quelle che prevedono esenzioni e agevolazioni, come rilevato dalla giurisprudenza⁽⁷⁷⁾, non può essere in contrasto con il diritto unionale sebbene il tributo sull'olio lubrificante non è armonizzato.

La normativa in parola stabilisce che sono sottoposti all'imposta di consumo i seguenti prodotti: "a) gli oli lubrificanti (codice NC da 2710 19 81 a 2710 19 99) quando sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione; b) i bitumi di petrolio (codice NC 2713 20 00) [1]; c) con la medesima aliquota prevista per i prodotti di cui alla lettera a), gli oli minerali greggi (codice NC 2709 00), gli estratti aromatici (codice NC 2713 90 90), le miscele di alchilbenzoli sintetici (codice NC 3817 00) ed i polimeri poliolefinici sintetici (co-

⁽⁷⁷⁾ Cass. civ., sez. trib., 11 maggio 2022, n. 8698: "La sentenza n. 26289 del 2010, significativamente emessa fra le medesime odierne parti in causa, che ha ritenuto l'art. 1, comma 6, della l. 939 del 1965 tacitamente abrogato ad opera del t.u.a., che alla Tabella A, punto 8, allegata, prevede la sola riduzione del 30% delle accise sugli oli minerali impiegati per prove sperimentali e collaudo di motori di marina e di aviazione. 6. Come rilevato nella predetta sentenza, la norma agevolativa del 1965 si rifà, infatti, alla normativa del settore cantieristico di cui al di cui al d.P.R. 15 luglio 1954, già valutata da questa Corte come superata dal nuovo contesto comunitario, invero ostativo a norme di protezione nazionale di particolari attività (Cass. civ., sez. un., n. 21547 del 2009); né può ritenersi che un'esenzione concessa con riferimento "all'imposta di fabbricazione e alla corrispondente sovrimposta di confine" possa essere mantenuta una volta che il riordino della materia delle accise in funzione di armonizzazione comunitaria, effettuato mediante l'approvazione del t.u.a., ha abrogato (art. 68, lett. g) l'imposta di fabbricazione sugli oli minerali di cui al R.D. n. 334 del 1939, e ciò anche in assenza di esplicita abrogazione delle agevolazioni riferibili a detto R.D. 7. L'elencazione delle norme abrogate contenuta nell'art. 68 citato non è infatti esaustiva, ma esemplificativa, tant'è che il legislatore utilizza, al comma 1, l'inciso "in particolare" ("Sono abrogati i provvedimenti legislativi e le norme incompatibili con le disposizioni del presente testo unico ed in particolare:..."), non escludendo quindi l'abrogazione di altre disposizioni che, sebbene non specificamente enunciate, rivelino la propria "incompatibilità" con la nuova normativa di coordinamento del 1995. 8. Né la formulazione di esenzione della l. del 1965 ("i combustibili e i lubrificanti occorrenti per le prove degli apparati completi e dei macchinari in genere installati su navi mercantili...sono ammessi all'esenzione...") può ritenersi differente (seppure più ridondante) e quindi "speciale" rispetto alla disposizione di riduzione dell'aliquota al 30%, di cui alla Tab. A n. 8 all. al t.u.a. ("prove sperimentali, collaudo di motori di aviazione e marina..."), trattandosi di previsioni (agevolazioni per oli minerali usati nel collaudo di motori marini, oltretutto di aviazione) sostanzialmente sovrapponibili, per le quali la legge successiva svolge funzione abrogatrice della precedente. 9. L'inapplicabilità dell'art. 1 della l. n. 939/1965 discende, peraltro, oltre che dal coordinamento della legislazione in materia di imposte di fabbricazione e consumo attuata mediante il T.U.A., dalla sua incompatibilità con la normativa Comunitaria, quantomeno a partire dall'emanazione del Reg. CE n. 1540 del 1998, relativo agli aiuti alla costruzione navale, concessi in modo diretto o indiretto e finanziati in qualunque forma da Stati membri (art. 2), che dispone, all'art. 10, n. 2, lett. A) che "gli Stati Membri notificano previamente alla Commissione e non attuano senza la sua autorizzazione... i regimi di aiuti - nuovi o già esistenti - e le modifiche dei regimi di aiuti esistenti".

dice NC 3902)” a condizione che siano destinati, messi in vendita o usati per la lubrificazione meccanica.

Infatti, in caso contrario, si applica la tassazione per equivalenza con aliquota richiesta per la carburazione o combustione; la differenza tra prodotti sottoposti ad accisa e altri ad imposta di consumo è irrilevante ai fini dell’applicazione dell’articolo 40 t.u.a.⁽⁷⁸⁾.

Inoltre, bisogna annoverare i bitumi e l’olio lubrificante contenuti nelle preparazioni lubrificanti (codice NC 3403) e negli altri prodotti o merci importati o di provenienza comunitaria⁽⁷⁹⁾; pertanto, l’accertamento della debenza d’imposta deve comprendere anche l’ultima categoria di beni⁽⁸⁰⁾.

⁽⁷⁸⁾ Cass. pen., sez. III, 24 settembre 2021, n. 45128: “La doglianza in ordine all’inapplicabilità dell’art. 40 del d.lgs. n. 504 del 1995, concernente prodotti energetici sottoponibili ad accisa, alla fattispecie concreta, avente per oggetto il trasporto di olio lubrificante, sottoponibile alla diversa imposta di consumo, ai sensi dell’art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1995, a condizione però che la sostanza sia immessa in consumo nel mercato interno, è infondata. Il Tribunale ha correttamente osservato che la condotta contestata all’indagato, consistente nell’aver concorso a sottrarre il prodotto petrolifero all’accertamento e al pagamento dell’accisa, risulta sussumibile sotto la fattispecie astratta di cui agli artt. 40 e 60 del d.lgs. n. 504 del 1995, che costituisce un delitto a forma libera, idonea a ricomprendere nella propria sfera applicativa -considerata l’equiparazione del delitto tentato al delitto consumato ex art. 40 -qualsiasi atto idoneo in mondo non equivoco alla sottrazione del prodotto all’accertamento e al pagamento dell’imposta. Inoltre, il Tribunale ha specificato che anche la sottrazione dall’imposta di consumo di olio lubrificante, non destinato ad essere utilizzato come carburante o combustibile, integra il reato di cui all’art. 40 del d.lgs. n. 504 del 1995, in forza del combinato disposto degli artt. 62, comma 1, lettera a), e 61, comma 4, del medesimo decreto legislativo che, rispettivamente, includono tali prodotti tra quelli assoggettati ad imposta di consumo e prevedono, per le violazioni all’obbligo del pagamento per quantità di prodotto non inferiore a 100 chilogrammi, l’applicabilità delle sanzioni stabilite dagli artt. 40 e 44 della stessa normativa (sul punto, Sez. 3, n. 10818 del 29/01/2019, Rv. 275144)”.

⁽⁷⁹⁾ Comm. trib. prov. Varese, sez. V, 11 novembre 2014, n. 606: “Non effettua acquisti intracomunitari di olio lubrificante soggetto ad imposta di consumo e non deve munirsi della licenza prevista dagli artt. 61, comma 1 lettera a) e d) e 63, comma 2, del decreto legislativo n. 504/1995, né viola l’art. 3, comma 5, del d.m. n. 557/1996, l’acquirente intracomunitario di motocicli corredati, nelle parti meccaniche (motore, cambio, ecc.) di olio lubrificante. L’olio contenuto nel motore e nelle parti meccaniche dei motocicli acquistati all’estero non è altro che quello di primo riempimento che la casa costruttrice inserisce, all’atto della fornitura, al fine di evitare gravi danni al motociclo. Trattasi, quindi, di quantità infinitesimale e strettamente necessaria all’uso per cui è avvenuto l’inserimento”.

⁽⁸⁰⁾ Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2024, n. 8665: “L’art. 40 d.lgs. n. 504 del 1995 punisce, alla lett. a), chiunque “sottrae con qualsiasi mezzo gli oli minerali, compreso il gas metano, all’accertamento o al pagamento dell’accisa”.

Nel disciplinare l’applicazione delle imposte indirette sulla fabbricazione e sui consumi, l’art. 61, comma 4, d.lgs. n. 504 del 1995 dispone che “Per le violazioni all’obbligo del pagamento dell’imposta si applicano le sanzioni stabilite dagli articoli 40 e 44”, salvo prevedere una sanzione amministrativa se la quantità sottratta al pagamento dell’imposta è

L'accisa per gli oli adoperati in miscela con i carburanti è equiparata alla tassazione prevista per quelli destinati alla funzione di lubrificazione gli oli; mentre, ai fini del trattamento delle accise gli oli lubrificanti imbarcati per provvista di bordo di aerei o navi sono equiparati ai carburanti.

È esente da tassazione l'olio lubrificante adoperato per la produzione e la lavorazione della gomma naturale e sintetica per la fabbricazione dei relativi manufatti, nella produzione delle materie plastiche e delle resine artificiali o sintetiche, comprese le colle adesive⁽⁸¹⁾, nella produzione degli

inferiore a 100 chilogrammi.

L'art. 62, comma 3, del medesimo d.lgs. precisa che l'imposta sul consumo "si applica anche agli oli lubrificanti ed ai bitumi contenuti nelle preparazioni lubrificanti (codice NC 3403) e negli altri prodotti o merci importati o di provenienza comunitaria".

Ne consegue, pertanto, che la sottrazione all'imposta di consumo di oli destinati alla lubrificazione meccanica integra il reato di cui all'art. 40 d.lgs. 26 ottobre del 1995, n. 504, in forza del combinato disposto degli artt. 62, comma 3, e 61, comma 4, del medesimo decreto legislativo che, rispettivamente, includono tali prodotti tra quelli assoggettati ad imposta di consumo e prevedono, per le violazioni all'obbligo del pagamento per quantità di prodotto non inferiore a 100 chilogrammi, l'applicabilità delle sanzioni stabilite dagli artt. 40 e 44 della stessa normativa. 9. Una conferma di tale interpretazione si desume dal provvedimento n. 57516/RU/2018 adottato dalla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Dogane, indicato dalla difesa. Richiesta di chiarire il trattamento impositivo cui assoggettare preparazioni lubrificanti di provenienza comunitaria classificate al codice NC 3403 che contengono, secondo differenti composizioni percentuali, miscele di olio a base minerale e di un prodotto ricompreso nella lett. c), comma 1, dell'art. 62 d.lgs. n. 504 del 1995 – in particolare, quali siano le modalità di liquidazione dell'imposta di consumo nei casi ricadenti nell'art. 62, comma 3, d.lgs. n. 504 del 1995 quando nelle suddette preparazioni risultino presenti olio lubrificante minerale, in percentuale inferiore al 70%, e polimeri poliolefinici sintetici, in misura tale che le due componenti superino complessivamente la predetta soglia – la Direzione Centrale ha precisato che, ai sensi del citato art. 62, comma 1, lett. c), i cosiddetti prodotti succedanei sono equiparata agli oli lubrificanti e l'imposta è dovuta solo in caso di impiego per la lubrificazione meccanica. In particolare, "le preparazioni lubrificanti in esame contenenti un quantitativo di olio minerale inferiore al 70%, già classificate nel Paese di origine al codice NC 3403, mantengono questa classificazione indipendentemente dal contenuto percentuale di polimeri poliolefinici sintetici addizionati. L'aggiunta del prodotto a base sintetica ha lo scopo di incrementare il potere lubrificante della preparazione stessa ma, permanendo la percentuale di olio minerale contenuta al di sotto della suddetta soglia, la miscelazione delle sostanze non determina la modifica della voce doganale della merce".

Ne consegue che, "qualora la preparazione lubrificante sia destinata all'impiego di lubrificazione meccanica, trova applicazione la fattispecie supplementare di cui al suddetto art. 62, comma 3, la quale, per chiare finalità antielusive, colpisce situazioni equivalenti a quelle tipiche che realizzano il medesimo presupposto. L'imposta di consumo dovuta è determinata sulla base della quantità complessiva di olio minerale (inferiore al 70%) e di polimeri poliolefinici sintetici effettivamente contenuta, quale risultante dai dati dichiarati dal soggetto obbligato".

⁽⁸¹⁾ Cass. civ., sez. trib., 15 ottobre 2019, n. 25970: "Com'è noto, ai sensi dell'art. 62, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, come novellato dall'art. 1, comma 1, lettera bbb), del d.lgs. 29 marzo 2010, n. 48, l'imposta sul consumo degli oli lubrificanti non è dovuta per

antiparassitari per le piante da frutta e nei consumi di prodotti energetici per il mantenimento della produzione all'interno di uno stabilimento produttivo⁽⁸²⁾.

quelli "impiegati nella produzione e nella lavorazione della gomma naturale e sintetica per la fabbricazione dei relativi manufatti, nella produzione delle materie plastiche e delle resine artificiali o sintetiche, comprese le colle adesive". Ora, l'art. 5, comma 1, lett. d), del d.m. 12 dicembre 1996, n. 689, stabilisce in relazione agli oli lubrificanti impiegati in usi agevolati, che per ottenere il rimborso dell'imposta versata occorre seguire la procedura dettata dall'art. 7, comma 8, del d.m. 17 settembre 1996, n. 557. A sua volta, l'art. 7, comma 8, del detto d.m. n. 557 del 1996, recante norme per disciplinare l'applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e sui bitumi, dispone che "Per ottenere la restituzione, anche mediante accredito, l'utilizzatore deve presentare, per ciascun semestre solare, apposita istanza al competente UTF ferma restando la disciplina di cui ai commi 1, 2, 3, 5 e 6". Dunque, trova applicazione la disposizione, contenuta nell'art. 7, commi 1 e 2, del d.m. n. 557 del 1996, che impone ai soggetti che intendono impiegare oli lubrificanti in esenzione d'imposta, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1995, di presentare denuncia all'Ufficio Tecnico di Finanza (oggi all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli), almeno sessanta giorni prima della data d'inizio dell'impiego, indicando espressamente le modalità d'impiego dei lubrificanti esenti, il quantitativo massimo degli stessi che si presume di impiegare in un anno, la qualità e quantità dei prodotti che si intendono ottenere".

⁽⁸²⁾ Art. 22 t.u.a. sugli "Impieghi di prodotti energetici negli stabilimenti di produzione". 1. Il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici non è considerato fatto generatore di accisa se il consumo riguarda prodotti energetici fabbricati sia all'interno che al di fuori dello stabilimento. Per i consumi non connessi alla produzione di prodotti energetici e per la propulsione dei veicoli a motore è dovuta l'accisa. Sono considerati consumi connessi con la produzione di prodotti energetici anche quelli effettuati per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici, effettuate nell'interno dei depositi fiscali. 2. Non si considera altresì fatto generatore d'accisa il consumo di prodotti energetici quando i medesimi sono utilizzati in combinazione come combustibile per riscaldamento e nelle operazioni rientranti fra i "trattamenti definiti" previsti dalla nota complementare 4 del capitolo 27 della nomenclatura combinata di cui al regolamento (CE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, come modificato dal regolamento (CE) n. 2031/2001 della Commissione, del 6 agosto 2001, e successive modificazioni. 3. Più stabilimenti di cui al comma 1 e quelli nei quali si effettuano le operazioni di cui al comma 2, che attuano processi di lavorazione tra di loro integrati, appartenenti ad una stessa impresa ovvero impianti di produzione appartenenti ad imprese diverse e che operano nell'ambito di uno stabilimento, possono essere considerati come un solo stabilimento con redazione di un bilancio fiscale unico. 4. Non si considerano stabilimenti di produzione di prodotti energetici gli stabilimenti nei quali vengono fabbricati solo prodotti non soggetti ad accisa, ad eccezione degli stabilimenti che attuano i processi di cui all'articolo 21, comma 13. 5. Non si considera produzione di prodotti energetici: a) l'operazione nel corso della quale si ottengono in via accessoria piccole quantità di prodotti energetici; b) l'operazione nel corso della quale viene reimpiegato il prodotto energetico recuperato, a condizione che l'importo dell'accisa pagata su tale prodotto non sia inferiore a quello che sarebbe dovuto sul prodotto energetico reimpiegato se fosse oggetto di nuova imposizione; c) l'operazione di miscelazione di prodotti energetici tra di loro o con altre sostanze, eseguita fuori di uno stabilimento di produzione o di un deposito fiscale, a condizione che l'accisa sia stata già pagata, salvo che la miscela ottenuta non benefici di una esenzione ovvero che sulla miscela non sia dovuta l'accisa di ammontare superiore a quello già pagato sui singoli componenti".

Inoltre, nella prospettiva dei processi di economia circolare, vale la pena ricordare che la norma sopra citata recita che gli “oli lubrificanti ottenuti dalla rigenerazione di oli usati, derivanti da oli, a base minerale o sintetica, già immessi in consumo, sono sottoposti all’imposta di cui al comma 1 nella stessa misura prevista per gli oli di prima distillazione” e ancora “Gli oli lubrificanti usati destinati alla combustione non sono soggetti a tassazione.

I prodotti energetici contenuti nei residui di lavorazione della rigenerazione non sono soggetti a tassazione”.

Un’altra interessante esenzione è costituita per i bitumi di petrolio adoperati nella fabbricazione di pannelli e di manufatti per l’edilizia ed a quelli impiegati come combustibile nei cementifici.

Infine, i bitumi impiegati nella produzione o autoproduzione di energia elettrica sono sottoposti al pagamento di accise con le aliquote stabilite per l’olio combustibile destinato a tali impieghi.

È interessante rilevare come la disciplina generale degli oli lubrificanti in materia di imposta di consumo trovi un suo primo fondamento nell’articolo 61 t.u.a. il quale prevede che il suddetto tributo è dovuto sui prodotti immessi in consumo nel mercato nazionale e deve essere corrisposto applicando l’aliquota vigente alla data in cui si verifica la sua esigibilità.

Sono obbligati al pagamento d’imposta i seguenti soggetti passivi: il fabbricante per i prodotti ottenuti nel territorio dello Stato; colui il quale effettua la prima immissione in consumo per i prodotti di provenienza unionale anche se destinati all’esportazione⁽⁸³⁾; l’importatore per i prodotti di provenienza da paesi terzi⁽⁸⁴⁾.

⁽⁸³⁾ Cass. civ., sez. VI, 26 novembre 2020, n. 27026: “Con unico mezzo l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli denuncia [...] a violazione e falsa applicazione dell’art. 61 d.lgs. n.504/1995 e dell’art. 6 d.m. n. 557/1996, in relazione, in particolare, all’affermazione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui “il presupposto impositivo è in ogni caso l’immissione in consumo nel mercato interno (art. 61, comma 1, lett. a del T.U.), e solo se tale presupposto si verifica soccorre la lett. c) per individuare il momento in cui si considera realizzato (all’atto del ricevimento della merce di provenienza comunitaria), altrimenti (merce destinata all’esportazione), in mancanza di tale presupposto non hanno alcuna rilevanza le previsioni della lett. c) sul momento di applicazione”. L’art. 61 d.lgs. n. 504/1995, in relazione all’imposta di consumo sugli oli lubrificanti, stabilisce, alla lettera a), che “l’imposta è dovuta sui prodotti immessi in consumo nel mercato interno ed è esigibile con l’aliquota vigente alla data in cui viene effettuata l’immissione in consumo”; alla lettera b), che è obbligato al pagamento dell’imposta “il soggetto che effettua la prima immissione in consumo per i prodotti di provenienza comunitaria”; alla lettera c), che l’immissione in consumo si verifica “per i prodotti nazionali, all’atto della cessione sia ai diretti utilizzatori o consumatori sia a ditte esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita”, “per i prodotti

Nella seconda e terza ipotesi, il carattere transnazionale costituisce un elemento essenziale anche in caso di sottrazione all'accertamento⁽⁸⁵⁾.

di provenienza comunitaria, all'atto del ricevimento della merce da parte del soggetto acquirente ovvero nel momento in cui si considera effettuata, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la cessione, da parte del venditore residente in altro Stato membro, a privati consumatori o a soggetti che agiscono nell'esercizio di una impresa, arte o professione". Dal chiaro ed univoco tenore letterale della disposizione normativa si rileva che il presupposto impositivo si realizza nel momento in cui i prodotti sono immessi in consumo nel mercato interno e che il legislatore, in relazione ai prodotti di provenienza comunitaria – a differenza di quanto previsto per i prodotti nazionali, per i quali rileva l'atto di cessione all'utilizzatore, consumatore o rivenditore – ha stabilito che l'immissione in consumo coincide con l'atto del ricevimento della merce da parte del soggetto acquirente" ed ancora "Dal dato testuale della norma si evince, difatti, che solo i prodotti di provenienza comunitaria che devono essere sottoposti a lavorazione o a confezionamento non sono soggetti ad imposta – dovendosi in tal caso considerare i prodotti, in ragione del legame che si instaura con il territorio dello Stato, come fabbricati in Italia –, mentre i prodotti di provenienza comunitaria che non devono essere sottoposti a lavorazione o a confezionamento [e nel caso in cui] sono destinati all'esportazione – sono soggetti all'imposta al momento del ricevimento da parte dell'acquirente secondo quanto previsto dall'art. 61, lett. c), d.lgs. n. 504/1995".

⁽⁸⁴⁾ Cass. pen., sez. III, 29 gennaio 2019, n. 10818: "Si precisa, in particolare, che entrambi i mezzi di trasporto fermati avevano lettera di vettura internazionale con destinazione finale Salonico, non erano in possesso di alcun biglietto di imbarco per la Grecia e risultavano dotati di navigatore satellitare con l'indicazione di Salerno come meta finale preimpostata. Si segnala, poi, che, secondo gli operanti, la merce trasportata presentava le caratteristiche del gasolio per autotrazione. Si osserva che la sostanza, se fosse costituita da olio lubrificante, come indicato nella documentazione prodotta dagli indagati (la stessa recava il codice di nomenclatura 2710 1999), pur non essendo sottoposta ad accisa, sarebbe stata comunque sottoposta ad imposta di consumo, del cui pagamento non vi è traccia in atti" ed ancora "4. Occorre osservare, inoltre, che anche la sottrazione all'imposta di consumo di olio lubrificante, contraddistinto dal codice di nomenclatura 27101999 ossia il prodotto energetico indicato nella documentazione prodotta dagli indagati, costituisce reato a norma dell'art. 40 d.lgs. n. 504 del 1995. Invero, questa conclusione discende dal combinato disposto degli artt. 62, comma 1, lett. a), e 61, comma 4, d.lgs. n. 504 del 1995. Precisamente, l'art. 61, comma 4, nel disciplinare l'applicazione delle imposte indirette sulla fabbricazione e sui consumi, dispone, in particolare, che "Per le violazioni all'obbligo del pagamento dell'imposta si applicano le sanzioni stabilite dagli articoli 40 e 44", salvo a prevedere una sanzione amministrativa se la quantità sottratta al pagamento dell'imposta è inferiore a 100 chilogrammi. L'art. 62, comma 1, lett. a), poi, indica, come prodotti assoggettati ad imposta di consumo, "gli oli lubrificanti (codice NC da 2710 19 81 a 2710 19 99) quando sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione". In questo senso, del resto, risulta orientata anche la giurisprudenza di legittimità in materia (Sez. 3, n. 6269 del 14/01/2010, Lisi, Rv. 246194, e Sez. 3, n. 37123 del 29/03/2017, Trans Polonia S.A., non massimata)".

⁽⁸⁵⁾ Cass. civ., sez. trib., 4 agosto 2022, n. 45128: "La condotta contestata all'indagato, consistente nell'aver concorso a sottrarre il prodotto petrolifero all'accertamento e al pagamento dell'accisa, risulta sussumibile sotto la fattispecie astratta di cui agli artt. 40 e 60 del d.lgs. n. 504 del 1995, che costituisce un delitto a forma libera, idonea a ricomprendere nella propria sfera applicativa - considerata l'equiparazione del delitto tentato al delitto consumato ex art. 40 – qualsiasi atto idoneo in mondo non equivoco alla sottrazione del prodotto all'accertamento e al pagamento dell'imposta. Inoltre, il Tribunale ha specificato che anche

La disciplina dell'accertamento è legata a quella del rimborso dell'imposta.

Infatti, in materia di rimborso dell'imposta di consumo corrisposta per l'olio lubrificante l'Amministrazione finanziaria, qualora lo ritenga necessario, può effettuare controlli nei locali del soggetto obbligato allo scopo di accertare il diritto al rimborso e la sua corretta quantificazione.

la sottrazione dall'imposta di consumo di olio lubrificante, non destinato ad essere utilizzato come carburante o combustibile, integra il reato di cui all'art. 40 del d.lgs. n. 504 del 1995, in forza del combinato disposto degli artt. 62, comma 1, lettera a), e 61, comma 4, del medesimo decreto legislativo che, rispettivamente, includono tali prodotti tra quelli assoggettati ad imposta di consumo e prevedono, per le violazioni all'obbligo del pagamento per quantità di prodotto non inferiore a 100 chilogrammi, l'applicabilità delle sanzioni stabilite dagli artt. 40 e 44 della stessa normativa (sul punto, Sez. 3, n. 10818 del 29/01/2019, Rv. 275144) e ancora "come evidenziato da questa Corte (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015; Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014), qualora il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui l'interessato abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato. Ne consegue che, quando si tratti di confiscare somme di denaro costituenti profitto del reato, anche sotto forma di risparmio di spesa, può prescindersi dalla dimostrazione della diretta pertinenzialità rispetto al reato di quella specifica somma. Tali principi di diritto sono stati recentemente confermati dalle Sezioni Unite che, secondo quanto comunicato con l'informazione provvisoria n. 8/2021, hanno affermato che qualora il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca viene eseguita, in ragione della natura del bene, mediante l'abiezione del denaro comunque rinvenuto nel patrimonio del soggetto fino alla concorrenza del valore del profitto medesimo e deve essere qualificata come confisca diretta e non per equivalente" ed ancora "la transnazionalità non è un elemento costitutivo di una autonoma fattispecie di reato, ma un predicato riferibile a qualsiasi delitto, a condizione che sia punito con la reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, sia riferibile ad un gruppo criminale organizzato, anche se operante solo in ambito nazionale e ricorra, in via alternativa, una delle seguenti situazioni: a) il reato sia commesso in più di uno Stato; b) il reato sia commesso in uno Stato, ma con parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo in un altro Stato; c) il reato sia commesso in uno Stato, con implicazione di un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; d) il reato sia commesso in uno Stato, con produzione di effetti sostanziali in altro Stato (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013). Il Tribunale ha osservato che, ai fini della applicazione del sequestro funzionale alla confisca per equivalente, previsto dall'art. 11, Legge 16 marzo 2006, n. 146, è sufficiente che sia contestata e configurabile la condizione di transnazionalità del delitto per cui si procede – come definita dall'art. 3 della medesima legge – senza che sia, invece, necessario che sia contestata e ricorra la speciale aggravante della transnazionalità, di cui all'art. 4, comma primo, della predetta Legge n. 146, costituendo tale circostanza soltanto uno degli eventuali sintomi del carattere transnazionale del delitto (Sez. 3, n. 25821 del 04/02/2016). Dunque, alla luce degli insegnamenti di questa Corte, la previsione dell'aggravante resta, ovviamente, inglobata nella più ampia nozione di transnazionalità in termini rappresentati con la configurazione geometrica dei centri concentrici; pertanto, la sussistenza della speciale aggravante dell'art. 4 della legge n. 146 del 2006 è, già di per sé, sintomo univoco di transnazionalità (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013).

Da tale principio desumibile dall'impianto normativo della disciplina delle accise ed imposte di consumo, lo speditore deve tenere a disposizione dell'ufficio doganale la merce nel luogo indicato e fino alla data di spedizione annotati nella dichiarazione preventiva⁽⁸⁶⁾.

⁽⁸⁶⁾ Cass. civ., sez. trib., 12 febbraio 2019, n. 4035: "Va osservato che il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 3, (di seguito, TU Accise) prevede che "I prodotti assoggettati ad accisa immessi in consumo possono dar luogo a rimborso della stessa, su richiesta dell'operatore nell'esercizio dell'attività economica da lui svolta, quando sono trasferiti in un altro Stato membro o esportati. (...) L'istanza di rimborso è presentata, a pena di decadenza, entro due anni dalla data in cui sono state effettuate le operazioni".

L'art. 3 del TU Accise prevede che il prodotto da sottoporre ad accisa deve essere accertato per qualità e quantità.

L'art. 18 TU Accise ha introdotto norme generali in materia di poteri e controlli dell'amministrazione finanziaria finalizzati – ad assicurare la gestione dei tributi relativi all'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi in esame; in particolare prevede che i funzionari dell'amministrazione finanziaria possono accedere liberamente, in qualsiasi momento, nei depositi, negli impianti e nei luoghi nei quali sono fabbricati, trasformati, detenuti od utilizzati prodotti sottoposti ad accisa o dove è custodita documentazione contabile attinente ai suddetti prodotti per eseguirvi verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche e per esaminare registri e documenti. Essi hanno pure facoltà di prelevare, gratuitamente, campioni di prodotti esistenti negli impianti, redigendo apposito verbale e, per esigenze di tutela fiscale, di applicare suggelli alle apparecchiature e ai meccanismi. Gli ufficiali e sottufficiali della Guardia di finanza, oltre a quanto previsto dal comma 2, procedono, di iniziativa o su richiesta degli uffici finanziari, al reperimento ed all'acquisizione degli elementi utili ad accertare la corretta applicazione delle disposizioni in materia di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi e delle relative violazioni: a tal fine, gli stessi possono invitare il responsabile d'imposta o chiunque partecipi, anche come utilizzatore, all'attività industriale o commerciale attinente ai prodotti sottoposti ad accisa, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati, notizie e chiarimenti o per esibire documenti relativi a lavorazione, trasporto, deposito, acquisto o utilizzazione di prodotti soggetti alla predetta imposizione. Infine, gli uffici tecnici di finanza possono effettuare interventi presso soggetti che svolgono attività di produzione e distribuzione di beni e servizi per accertamenti tecnici, per controllare, anche a fini diversi da quelli tributari, l'osservanza di disposizioni nazionali o comunitarie.

L'art. 67 TU Accise ha demandato a successivi regolamenti la disciplina di attuazione delle previsioni in esso contenute, in particolare in materia di rimborso e di circolazione dei prodotti sottoposti all'imposta sulla produzione e consumi.

Il D.M. 12 dicembre 1996, n. 689, ha dato attuazione alle norme contenute nel TU Accise relative al rimborso della imposta.

In particolare, l'art. 6 del decreto ministeriale in esame ha previsto che "ricevuta la domanda di rimborso, l'UTF verifica la regolarità formale della medesima e della documentazione allegata e la congruità del rimborso richiesto" e il successivo art. 7, comma 2, ha previsto che "L'UTF può effettuare controlli in loco sulle partite oggetto della dichiarazione presentata in applicazione della procedura richiamata dall'art. 2, comma 1. Può pure effettuare, direttamente o promuovendo, secondo le procedure vigenti, l'intervento dei competenti uffici, nazionali o comunitari, o dei comandi della Guardia di finanza, verifiche sull'autenticità della documentazione allegata alla domanda di rimborso o citata nella medesima, nonché su qualunque altro elemento connesso all'acquisizione del diritto al rimborso".

Si evince, dal complesso delle disposizioni normative e regolamentari sopra indicate

che, ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso dell'accisa versata, sussiste un potere di controllo dell'ufficio doganale, sia sotto il profilo della qualità che della quantità della merce trasportata, finalizzato alla correttezza dell'importo versato dell'accisa" ed ancora "Si evince, dal complesso delle disposizioni normative e regolamentari sopra indicate che, ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso dell'accisa versata, sussiste un potere di controllo dell'ufficio doganale, sia sotto il profilo della qualità che della quantità della merce trasportata, finalizzato alla correttezza dell'importo versato dell'accisa.

Differentemente da quanto sostenuto dal giudice del gravame (che ha sottolineato la circostanza che l'ufficio doganale ha solo un diritto ma non un obbligo), le previsioni in esame, nell'attribuire il potere all'ufficio doganale di procedere ai necessari controlli, implicano necessariamente che il medesimo potere debba essere esercitato senza alcun impedimento, non potendo lo stesso trovare ostacolo in comportamenti del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta che non consentano di esercitare l'attività di controllo, finalizzata, come detto, alla corretta osservanza di disposizioni nazionali o comunitarie.

In questo ambito, il corretto svolgimento del potere di controllo attribuito all'amministrazione finanziaria trova un profilo di raccordo con le previsioni normative e regolamentari introdotte al fine di indicare gli specifici obblighi che gravano sul soggetto tenuto al versamento dell'imposta in esame ed il cui corretto assolvimento costituisce presupposto per il riconoscimento del diritto al rimborso. In particolare, l'art. 12 del TU Accise prevede che "i prodotti assoggettati ad accisa sono custoditi e contabilizzati secondo le modalità stabilite e circolano con un apposito documento di accompagnamento, analogo a quello previsto per la circolazione intracomunitaria. Nel caso di spedizioni fra località nazionali con attraversamento del territorio di un altro Stato membro, è utilizzato il documento di cui all'art. 10, comma 2, ed è presentata, da parte del mittente e prima della spedizione delle merci, apposita dichiarazione all'ufficio tecnico di finanza, competente per il luogo di provenienza".

Proprio con riferimento all'obbligo di presentazione della dichiarazione di cui al D.M. n. 210 del 1996, art. 12, cit., all'art. 11, prevede che lo speditore è tenuto ad "annotare giornalmente, nel registro di carico e scarico di cui al testo unico, art. 5, comma 3, lett. c) od all'art. 12, comma 1, il giorno di partenza, i quantitativi complessivamente spediti nella giornata con la scorta del DAS, distintamente per qualità della merce, ed i numeri d'identificazione dei DAS emessi. Analoghe annotazioni vengono effettuate per le partite estratte con la scorta di documenti commerciali; b) a porre a corredo del suddetto registro gli esemplari n. 1 dei DAS e le matrici dei documenti commerciali emessi; c) nel caso di trasferimenti di prodotti ad accisa assolta da una località all'altra del territorio nazionale, con attraversamento del territorio di un altro Paese comunitario, a presentare, prima della spedizione, apposita dichiarazione all'UTF". Come detto, gli obblighi gravanti sullo speditore non possono non essere riguardati alla luce del complesso delle previsioni normative, primarie e secondarie, sopra citate, che contemplano il potere dell'amministrazione finanziaria di procedere ai necessari controlli per la verifica dell'osservanza delle previsioni in materia di accisa e, conseguentemente, per il riconoscimento del diritto al rimborso dell'accisa versata.

In questo contesto, il rispetto delle indicazioni fornite dallo speditore in ordine al giorno della spedizione costituisce un obbligo di rilievo, in quanto consente all'amministrazione finanziaria di potere verificare, in quella data, l'effettiva spedizione della merce e, correlativamente, che la merce spedita corrisponda, per quantità e qualità, a quella dichiarata".

Si tratta, quindi, di un obbligo da porsi in stretta relazione con il pieno esercizio del potere di controllo dell'ufficio doganale competente.

Vale la pena specificare che per “immissione in consumo” si devono intendere le seguenti ipotesi: per i prodotti nazionali, l’atto della cessione sia ai diretti utilizzatori o consumatori sia a ditte esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita; per i prodotti di provenienza comunitaria, all’atto del ricevimento della merce da parte del soggetto acquirente ovvero nel momento in cui si considera effettuata, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, la cessione, da parte del venditore residente in altro Stato membro, a privati consumatori o a soggetti che agiscono nell’esercizio di una impresa, arte o professione; per i prodotti di provenienza da paesi terzi, all’atto dell’importazione; per i prodotti che risultano mancanti alle verifiche e per i quali non è possibile accertare il regolare esito, all’atto della loro constatazione.

Il soggetto passivo d’imposta deve essere dotato di una licenza e all’adempimento di alcune obbligazioni volte a garantire l’esatto e puntuale soddisfacimento dell’interesse erariale.

ALESSIO ELIA

L’avere, infatti, previsto che lo speditore debba comunicare la data ed il luogo della spedizione ha rilievo proprio ai fini del compiuto svolgimento dell’attività di controllo, avendo la finalità di porre l’amministrazione finanziaria nelle condizioni di potere valutare in anticipo le modalità di svolgimento della verifica della quantità e qualità della merce, con la conseguenza che lo speditore deve tenere la merce a disposizione nel luogo indicato e fino al momento della spedizione.

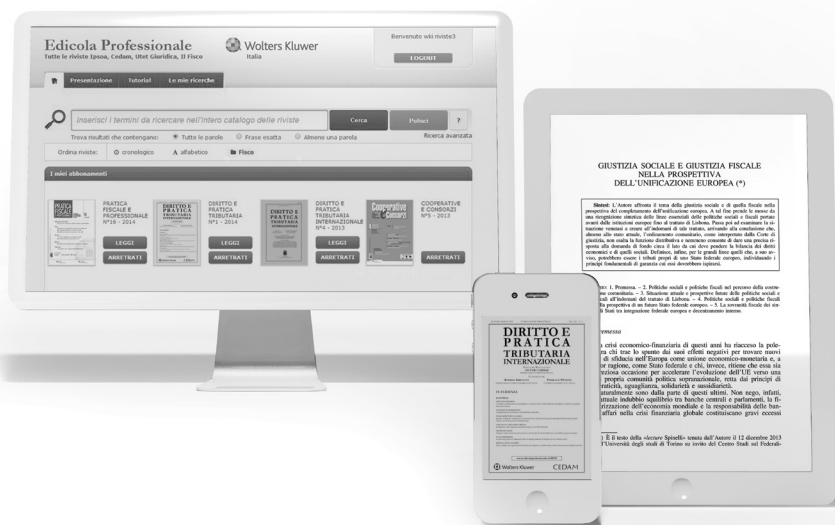
Ne consegue che non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che non costituiva ostacolo al riconoscimento del diritto al rimborso la circostanza che la merce, al momento dell’accesso compiuto dai funzionari dell’amministrazione finanziaria nella data indicata nella dichiarazione preventiva, non si trovava nel luogo indicato, essendo stata prelevata due giorni prima, in quanto, come detto, il mancato ritrovamento della merce nel luogo e nella data indicata ha costituito fatto impeditivo del corretto svolgimento dell’attività di controllo”.

RIVISTE 2025

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE DIGITALE

Tutti gli abbonati a Diritto e pratica Tributaria possono accedere gratuitamente alla rivista DPTI nelle versioni digitali per pc, tablet e smartphone, disponibili in Edicola Professionale, la più ricca e autorevole biblioteca digitale per il professionista.

Per attivare l'accesso e usufruire dei contenuti delle versioni digitali, legga le istruzioni pubblicate nelle pagine successive.

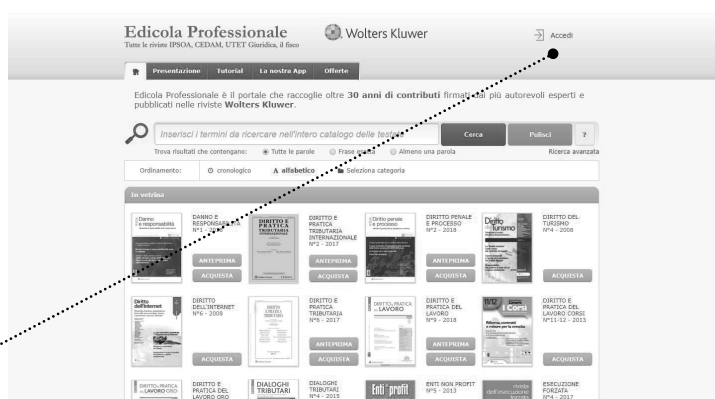


DPTI ONLINE

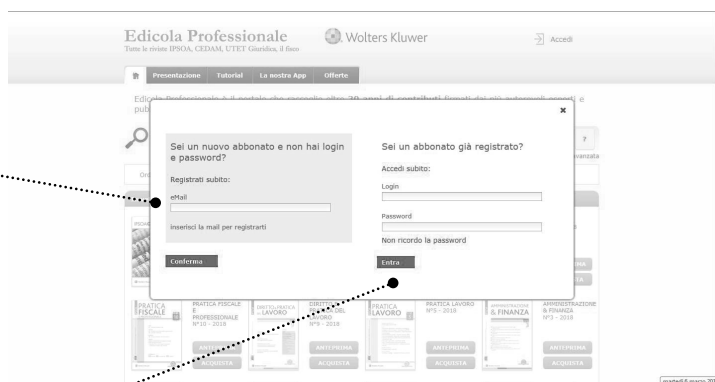
COLLEGARSI AL SITO www.edicolaprofessionale.com

1
**SE NON
DISPONE
DI LOGIN E
PASSWORD**

A. clicchi su
"Accedi"



B. compili il form
come richiesto,
riceverà le
credenziali nella
sua casella di
posta elettronica

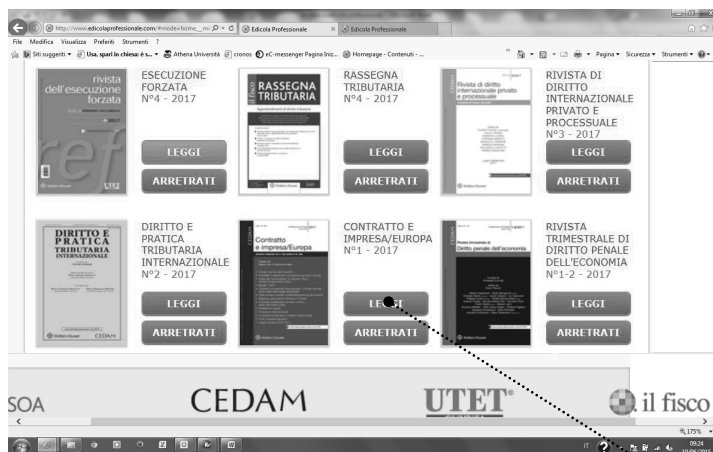


C. inserisca nell'apposita area la login e password ricevute mezzo mail e acceda ai contenuti come descritto al punto successivo.



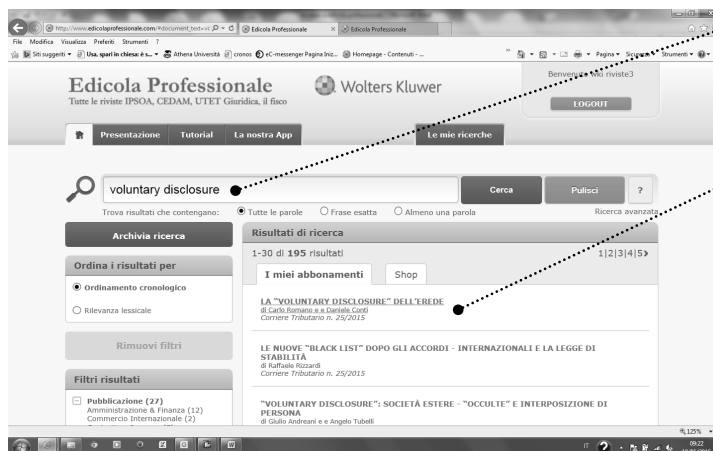
2 SE GIÀ IN POSSESSO DI LOGIN E PASSWORD

(ad esempio, quelle utilizzate per Diritto e Pratica tributaria o per i siti Ipsoa) clicchi su "Accedi" e loggarsi nell'apposita area



3 CONSULTARE LA RIVISTA CON DUE MODALITÀ:

A. facendo clic su *Leggi e/o Arretrati* in corrispondenza della copertina della rivista presente nell'area "I miei Abbonamenti". In questo modo potranno essere scaricati i pdf dei singoli fascicoli.



B. facendo una ricerca a testo libero. In questo modo potrà essere scaricato il pdf dell'articolo oggetto della ricerca.

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

Si avverte che è on line (www.edicolaprofessionale.com/DPTI) il fascicolo n. 1/2025, con il seguente indice:

DOTTRINA

FABRIZIO AMATUCCI, <i>La revisione del concetto di residenza delle persone giuridiche e la parziale attuazione della delega per la riforma fiscale</i>	7
GIUSEPPE CORASANITI, <i>La territorialità del trust alla luce della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni</i>	23
ARNO CRAZZOLARA, <i>Il concetto di "at disposal of" con particolare attenzione all'interpretazione della giurisprudenza tedesca</i>	44
ENRIQUE ORTIZ CALLE, <i>Los gravámenes especiales sobre las empresas energéticas en tiempos de crisis A propósito de la sentencia 111/2024, de 4 de junio, de la Corte constitucional de Italia</i>	84

RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, <i>Convenzioni internazionali</i>	113
DANIELE MANDELLI, <i>Internet</i>	120

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DELL'UNIONE EUROPEA

GIOACCHINO GALIZIA, <i>Sezione I Massimario</i>	128
PIERPAOLO ROSSI MACCANICO, <i>Sezione II Rassegna di giurisprudenza</i>	143

Massimario della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

Sentenza del 4 luglio 2024, causa, C-179/23, <i>Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artitilor Interprei (Credidam) Vs. Governo e Ministero delle Finanze, Romania</i>	128
Sentenza del 4 luglio 2024, causa, C-87/23, <i>Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija» Vs. Amministrazione tributaria, Lettonia</i>	129
Sentenza del 11 luglio 2024, causa, C-182/23, <i>Direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia Vs. J. S.</i>	130
Sentenza del 11 luglio 2024, causa, C-184/23, <i>Amministrazione tributaria Germania Vs. S.</i>	131
Sentenza del 29 luglio 2024, causa, C-39/23, <i>Keva, Landskapet Ålands pensionsfond e Kyrkans Centralfond Vs. Amministrazione tributaria, Svezia</i>	132
Sentenza del 5 settembre 2024, causa, C-83/23, <i>H GmbH. Vs. Amministrazione tributaria M, Germania</i>	133
Sentenza del 5 settembre 2024, cause da C-639/22 a 644/22, <i>X e altri Vs. Ispettore del servizio tributario di Amsterdam, Paesi Bassi</i>	134
Sentenza del 12 settembre 2024, causa C-429/23, <i>«NA-RE BG» EOOD Vs. Amministrazione finanziaria, Bulgaria</i>	135
Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-248/23, <i>Novo Nordisk A/S Vs. Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria</i>	136
Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-243/23, <i>Servizio Finanze pubblico federale del Belgio Vs. L BV</i>	137
Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-73/23, <i>Chaudfontaine Loisirs SA Vs. Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio</i>	138
Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-741/22, <i>Casino de Spa SA e altri Vs. Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio</i>	139

Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-709/22, <i>Syndyk Masy Upadłości A Vs. Direttore dell'amministrazione tributaria di Breslavia, Polonia</i>	140
Sentenza del 19 settembre 2024, causa, C-555/22 P, <i>Regno Unito e altri Vs Commissione</i>	141
Sentenza del 26 settembre 2024, causa, C-387/22, <i>Casino de Spa SA e altri Vs. Nord Vest Pro Sani Pro SRL Vs. Amministrazione finanziaria, Romania</i>	142

Rassegna della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

B. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Altri sviluppi del diritto UE rilevanti per la materia tributaria

Sentenza del 6 febbraio 2025, Corte EDU ricorso n-36617/18, <i>La Corte EDU condanna le norme italiane sull'accesso e l'ispezione dei locali commerciali ai fini dell'accertamento fiscale, in quanto violano in modo sistemico l'articolo 8 della CEDU</i>	143
Sentenza del 27 febbraio 2025, Causa C-277/24, Adjak, <i>La Corte di Giustizia la riscossione a titolo di responsabilità solidale dell'amministratore nel debito del soggetto passivo anche per l'accertamento rivolto nei soli confronti di quest'ultimo</i>	146

C. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria, Libertà Fondamentali e Restrizioni Fiscali – Imposte Dirette

Sentenza del 19 gennaio 2025, Causa C-277/23, Bourse Erasmus, <i>La Corte di Giustizia giudica l'imposizione croata delle borse di studio degli studenti Erasmus contraria alla libera circolazione delle persone</i>	150
Sentenza del 27 febbraio 2025, Causa C-18/23, F.S.A. c. Polonia, <i>La Corte di Giustizia considera un'esenzione fiscale dei fondi d'investimento, subordinata alla condizione del gestore esterno al fondo, incompatibile col mercato unico in quanto restrittiva della libertà di investimento</i>	153

APPROFONDIMENTO

PIERPAOLO ROSSI, <i>Attribuzione al Tribunale UE della competenza a statuire sui quesiti pregiudiziali in materia di fiscalità armonizzata</i>	157

COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

GIORGIO ANTONIO AUTUORI, <i>Natura selettiva dell'aiuto di Stato vietato e sovranità fiscale nazionale: l'approccio della Corte di giustizia</i>	174
LORENZO BIANCHI, <i>La stabile organizzazione occulta iva tra esigenze di dualità soggettiva e oggettività dei presupposti</i>	191
ANTONIO BORGHETTI, <i>Responsabilità solidale in ambito iva: il contrasto alle frodi whatever the cost può adombrare i principi di proporzionalità e neutralità del tributo armonizzato?</i>	211
FABIO COCCO, <i>La Corte di Cassazione torna a pronunciarsi sulla disciplina convenzionale del reddito da lavoro dipendente: riflessioni critiche, anche alla luce della nuova nozione di residenza fiscale (introdotta dall'art. 1, d.lgs. n. 209/2023)</i>	247
KATIA GUARINI, <i>I principi generali del diritto dell'unione impongono rispetto del diritto di detrazione e del diritto di difesa. Piena efficacia del diritto dell'unione tra esigibilità dell'imposta, detrazione e diritto di difesa</i>	264
MICHELE IPPOLITO, <i>Il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione e dei dazi doganali: stato dell'arte e prospettive evolutive</i>	281
ANDREA PURPURA, <i>Il perimetro del principio della parità di trattamento alla luce di una recente sentenza europea</i>	299
Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	319
Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	321

Manifesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	323

I contributi pubblicati nella sezione Dottrina e le Note a sentenza sono tutti stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore di diritto tributario italiano o straniero, selezionato tra quanti hanno pubblicato su argomenti correlati ai suddetti contributi.

Policy Open access per ricerca finanziata con fondi pubblici

Per i contributi che documentano i risultati di **ricerca finanziata con fondi pubblici** (art. 4, L. n. 112/2013), l'Editore si riserva di valutare le richieste di pubblicazione in **Open access (O.A.)** entro il limite massimo del **5% degli articoli** annualmente pubblicati sulla Rivista.

La richiesta di pubblicazione in O.A. deve essere contestuale all'**invio dell'articolo** alla redazione e corredata dall'apposita **scheda di progetto** fornita dall'Editore.

Una volta ottenuta l'autorizzazione, è consentito esclusivamente il caricamento in **archivi elettronici istituzionali o disciplinari aperti** (es. Iris-Cineca, repository di Ateneo, repository del MiUR) della sola **versione post-print*** dopo un periodo di **embargo di 6 mesi**.

** Post-print" (= Authors' Accepted Manuscript) è la versione definitiva del contributo inviata dall'Autore all'Editore, post-referaggio, e deliberata dall'Autore in bozza word prima dell'impaginazione definitiva in pdf per la stampa.*

IL DIRITTO TRIBUTARIO

COORDINATO DA

ANTONIO e VICTOR UCKMAR

dell'Università di Genova

SERIE PRIMA (Monografie):

- 1) CALIENDO LEOPOLDO — *Giurisdizione ordinaria e giurisdizione contabile nelle controversie relative alla riscossione dei tributi* (esaurito).
- 2) DE SIMONE ROMUALDO — *L'imposta sui celibi*. 1930.
- 3) MOFFA GIUSEPPE — *Il procedimento esecutivo per la riscossione delle entrate patrimoniali degli enti pubblici* (esaurito).
- 4) UCKMAR ANTONIO — *Scritti vari di diritto tributario*. 1931.
- 5) SPINELLI GIUSEPPE — *Le preleggi penali finanziarie: Commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4* (esaurito).
- 6) COLARUSSO ALFONSO — *I tributi locali in Italia*. Seconda edizione. 1937.
- 7) GIORGI GIUSEPPE — *I reati doganali e la nuova legislazione penale* (esaurito).
- 8-9) SPINELLI GIUSEPPE — *Le imposte di consumo*. 1938.
- 10) RAVAGLI GIOVANNI — *Dell'accertamento del valore dei beni nei riguardi delle imposte di successione e di registro* (esaurito).
- 11) COCIVERA BENEDETTO — *Le quote inesigibili*. 1941.
- 12) GRECO GIUSEPPE — *Il procedimento contenzioso dinanzi alle giurisdizioni tributarie speciali* (esaurito).
- 13) BERNARDINO ANSELMO — *Le imposte comunali di consumo nella giurisprudenza più recente, con appendice legislativa e bibliografia*. 1948.
- 14) ROTONDI ASTER — *Appunti sull'obbligazione tributaria*. 1950.
- 15) LIGUORI RENATO — *La riforma tributaria*. In appendice il Decreto del Presidente della Repubblica 5 luglio 1951, n. 573, annotato. Ristampa. 1951.
- 16) PERINI MICHELE - LEATI GIUNIO — *Trattato sulle imposte di consumo* (esaurito).
- 17) POLI OSVALDO — *Imposta sulle società*. 1955.
- 18) UCKMAR VICTOR — *La tassazione degli stranieri in Italia*. 1955.
- 19) DILORENZOMARIO — *Il contrabbando e gli altri reati doganali* (esaurito).
- 20) ROTONDI ASTER — *Introduzione alla tecnica tributaria*. 1957.
- 21) UCKMAR VICTOR — *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. Seconda edizione. 1999.
- 22) BENETTI BENITO — *La tassazione dei redditi fondiario e agrario*. 1965.
- 23) MAGNANI CORRADO — *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*. 1965.
- 24) UCKMAR VICTOR — *Il regime impositivo delle società. La società a ristretta base azionaria*. 1966.
- 25) LA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI — Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. Atti del IX Congresso Nazionale. 1967.
- 26) ASPETTI DELLA RIFORMA TRIBUTARIA — Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. Atti del X Congresso Nazionale. 1968.
- 27) MORETTI GIAN CARLO — *La motivazione nell'accertamento tributario*. 1969.
- 28) MURATORI ALDO — *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento doganale italiano*. 1969.
- 29) MARINI FRANCESCO — *L'espropriazione forzata in base a ruolo*. 1970.
- 30) GUIDI GUIDO — *Il contributo di miglioria*. 1970.
- 31) MONDINI FRANCESCO — *La ingiunzione fiscale*. 1970.
- 32) MANGIONE GIOVANNI — *L'atto d'accertamento tributario nel diritto penale*. 1970.
- 33) RIGHI EUGENIO — *Le imposte comunali di consumo*. 1970.
- 34) MARONGIU GIANNI — *Il domicilio fiscale*. (In corso di stampa).
- 35) GRANELLI ANTONIO — *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*. 1981.
- 36) MURATORI ALDO — *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento doganale italiano*. Parte seconda. 1972.
- 37) DEGLI ABBATI CARLO — *La tassazione del reddito delle società di capitali negli Stati membri della Comunità Economica Europea*. 1973.
- 38) D'AMATI NICOLA — *La progettazione giuridica del reddito*. Volume 1: *Le ipotesi della riforma tributaria*. 1973.
- 39) — Volume II: *I redditi fondiari*. 1974.
- 40) — Volume III: *I redditi mobiliari*. 1975.
- 40 bis) — *Nuovi profili delle imposte sui redditi*. Appendice alla *Progettazione giuridica del reddito*. 1980.
- 41) MORETTI GIAN CARLO — *Gli enti locali nel processo e nel procedimento tributario*. 1976.
- 42) IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO. *Risultati e prospettive della riforma*. Atti del Convegno di S. Remo (2-3 marzo 1974). 1975.
- 43) SISMONDI FULVIO — *La riscossione esattoriale. Gli uffici d'incasso e riscossione*. 1977.
- 44) TOMASICCHIO TOMMASO — *Manuale del contenzioso tributario*, II ed. 1986.
- 45) LOVISOLO ANTONIO — *Il sistema impositivo dei dividendi*. 1980.
- 46) FLORA GIOVANNI — *Profili penali in materia di imposte dirette ed IVA*. 1979.
- 47) GLENDI CESARE — *L'oggetto del processo tributario*. 1984.
- 48) CICOGNANI ANTONIO — *L'imposizione del reddito d'impresa*. 1980.
- 49) MERCATALI ARTURO — *L'accertamento delle imposte dirette*. 1980.
- 50) TESAURO FRANCESCO — *Profili sistematici del processo tributario*. 1980.
- 51) LA STRUTTURA DELL'IMPRESA E L'IMPOSIZIONE FISCALE — Atti del Convegno di S. Remo (21-23 marzo 1980). 1981.
- 52) JARACHDINO — *Il fatto imponibile*. 1981.
- 53) FIORENZA SALVATORE — *Dichiarazione e destinazione doganale*. 1982.
- 54) MARINI FRANCESCO — *La fusione delle società nei suoi aspetti tributari*. 1982.
- 55) EVASIONE FISCALE E REPRESSIONE PENALE. (Atti del Convegno di Torino, 7-8 marzo 1981). 1982.
- 56) AUTONOMIA IMPOSITIVA DEGLI ENTI LOCALI. (Atti del Convegno di Taormina, 26-27 marzo 1982). 1983.
- 57) CONSOLO GIUSEPPE — *Diritto valutario*. 1983.
- 58) FILIPPI PIERA — *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*. 1984.
- 59) MARESCA MAURIZIO — *Le «tasse di effetto equivalente»*. 1984.
- 60) LA RIFORMA DELLA NORMATIVA VALUTARIA. (Atti della conferenza di Genova del 28-29 ottobre 1983). 1984.
- 61) D'AVIRRO ANTONIO - NANNUCCI UBALDO — *I reati nella legislazione tributaria*. 1984.
- 62) POLANO MARIO — *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*. 1984.
- 63) LOVISOLO ANTONIO — *Gruppo d'impresе e imposizione tributaria*. 1985.
- 64) MISCALI MARIO — *Imposizione tributaria e territorio*. 1985.
- 65) MAISTO GUGLIELMO — *Il «transfer price» nel diritto tributario italiano e comparato*. 1985.
- 66) MARINI FRANCESCO — *Le sopravvenienze nel reddito d'impresa*. 1984.
- 67) GENTILI GIORGIO — *Le presunzioni nel diritto tributario*. 1984.
- 68) DASSANO FRANCESCO — *Reati e illeciti amministrativi nella legge sui registratori di cassa*. 1984.
- 69) NANNUCCI UBALDO - D'AVIRRO ANTONIO - *I reati nella legge 17 febbraio 1985, n. 17*. 1986.
- 70) LA NUOVA NORMATIVA VALUTARIA — Atti della seconda conferenza di Genova (8-9 novembre 1985). 1986.
- 71) MARONGIU GIANNI — *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano (1861-1876)*. 1988.
- 72) CONSOLO GIUSEPPE — *Nuovo diritto valutario*. 1988.
- 73) IL REDDITO DI IMPRESA NEL NUOVO TESTO UNICO. 1988.
- 74) GARBARINO CARLO — *La tassazione del reddito transnazionale*. 1990.
- 75) ESPERIENZE STRANIERE E PROSPETTIVE PER L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO. 1989.
- 76) LOVISOLO ANTONIO — *Disciplina tributaria e fattispecie penale* (in corso di stampa).
- 77) SERAO G. - PICCOLI S. — *La disciplina della frode fiscale*. 1990.
- 78) IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: PROBLEMI E PROSPETTIVE DI RIFORMA. 1992.
- 79) FICHERA FRANCO — *Le agevolazioni fiscali*. 1992.

- 80) MURATORI ALDO — *Commentario al testo unico doganale*. 1993.
- 81) SERAO G. - PICCOLI S. — *La disciplina della nuova frode fiscale* (Art. 4 lett. f D.L. 16.3.1991 n. 83 convertito con modificazioni nella L. 15.5.1991 n. 154). *Appendice di aggiornamento alla prima edizione*. 1993.
- 82) MONTI ANGELA — *Reddito civile e reddito fiscale*. 1994.
- 83) VETRO SILVIA — *L'errore nel diritto penale tributario*. 1995.
- 84) LA SOCIETÀ COOPERATIVA. ASPETTI CIVILISTICI E TRIBUTARI. 1997.
- 85) PISTONE PASQUALE — *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. 1996.
- 86) GIOVANNINI ALESSANDRO — *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*. 1996.
- 87) AMATUCCI FABRIZIO — *Il principio di non discriminazione fiscale*. 1998.
- 88) MARINO GIUSEPPE — *La residenza nel diritto tributario*. 1999.
- 89) L'EVOLUZIONE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO — Atti del Convegno «I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria» (Genova 2-3 luglio 1999). 2000.
- 90) PENNELLA NICOLA — *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*.
- 91) COMELLI ALBERTO — *IVA comunitaria e IVA nazionale*. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto. 2000.
- 92) MARONGI GIANNI — *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*. 2001.
- 93) COCO CATERINA — *La delega bancaria nel sistema della riscossione e l'attuazione del credito tributario*. 2001.
- 94) MARCHESE ALBERTO — *Le attività illecite tra fisico e sanzione*. 2001.
- 95) PALUMBO GIOVANNI — *Plusvalenze finanziarie*. 2002.
- 96) LA RIFORMA DEL DIRITTO COOPERATIVO — Atti del Convegno, Università di Genova, Facoltà di Giurisprudenza, (8 marzo 2002), a cura di FABIO GRAZIANO. 2002.
- 97) TUNDO FRANCESCO — *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*. 2002.
- 98) CARINCI ANDREA — *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*. 2003.
- 99) D'AMATI NICOLA — *La disciplina tributaria del lavoro dipendente*. 2003.
- 100) PAULO DE MARROS CARVALHO — *Diritto tributario*. 2004.
- 101) LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DELLA «NUOVA» SOCIETÀ COOPERATIVA, a cura di V. Uckmar e F. Graziano. 2005.
- 102) LA MOBILITÀ TRANSNAZIONALE DEL LAVORATORE DIPENDENTE: PROFILI TRIBUTARI, a cura di E. Della Valle, L. Perrone, C. Sacchetto e V. Uckmar. 2006.
- 103) BRUZZONE MARIAGRAZIA — *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*. 2006.
- 104) MENTI FABIO — *L'imposizione degli utili da partecipazione societaria*. 2007.
- 105) LA NORMATIVA TRIBUTARIA NELLA GIURISPRUDENZA DELLE CORTI E NELLA NUOVA LEGISLATURA. Atti del Convegno «Gli ottanta anni di Diritto Pratica Tributaria» (Genova 9-10 febbraio 2007). 2007.
- 106) CORASANTI GIUSEPPE — *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*. 2008.
- 107) UCKMAR VICTOR-CORASANTI GIUSEPPE-DE' CAPITANI DI VIMERCATE PAOLO — *Diritto Tributario Internazionale*. Manuale. 2009.
- 108) RANELLETTI ORESTE — *Lezioni di diritto finanziario*, a cura di N. D'Amati e C. Coco. 2009.
- 109) COMELLI ALBERTO - GLENDI CESARE — *La riscossione dei crediti*. 2010.
- 110) NUCERA VALERIA — *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*. 2010.
- 111) STIZZA PAOLO — *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*. 2011.
- 112) PENNELLA NICOLA — *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*. 2011.
- 113) LA CONCENTRAZIONE DELLA RISCOSSIONE NELL'ACCERTAMENTO, a cura di Victor Uckmar e Cesare Glendi. 2011.
- 114) MENTI FABIO — *La documentazione di impresa. Profili tributari*. 2011.
- 115) MEREU ALESSANDRA — *La repressione penale delle frodi Iva. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*. 2011.
- 116) VICTOR UCKMAR - CORASANTI GIUSEPPE - PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE - CATERINA CORRADO OLIVA — *Diritto Tributario Internazionale*. Manuale. Seconda edizione. 2012.
- 117) TOMA GIANSPARE DONATO — *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*. 2012.
- 118) ZAGA STEFANO — *Le invalidità degli atti impositivi*. 2012.
- 119) MARCHESE ALBERTO — *Il "giusto procedimento" tributario*. Principi e discipline. 2012.
- 120) PROCOPIO MASSIMO — *Il sistema tributario italiano*. Principi istituzionali. 2013.
- 121) CORASANTI GIUSEPPE — *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*. 2013.
- 122) LOBEFARO OTTAVIO — *La neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione societaria. Trasformazioni, fusioni e scissioni nelle imposte sul reddito*. 2014.
- 123) CORRADO OLIVA CATERINA — *Il presupposto di accise e dazi doganali tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, 2018
- 124) GUIDARA ANTONIO — *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, 2018
- 125) PROCOPIO MASSIMO — *Il sistema tributario italiano, Tomo I - Parte generale*, 2018
- 126) BUSICO MATTEO, *L'estinzione del processo tributario*, 2019
- 127) GLENDI CESARE-CORASANTI GIUSEPPE-CORRADO OLIVA CATERINA-DE' CAPITANI DI VIMERCATE PAOLO — *Per un nuovo ordinamento tributario*, 2019
- 128) SANTAMARIA BALDASSARRE — *Accertamenti fiscali e sistema sanzionatorio*, 2019
- 129) SALANTINO GUIDO — *Valori e corrispettivi nel diritto tributario*, 2020 (e-book)
- 130) BASILAVECCHIA MASSIMO-COMELLI ALBERTO — *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, 2020
- 131) PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE — *L'estinzione degli enti tra successione e responsabilità: dalle premesse civilistiche alle soluzioni tributarie*, 2023
- 132) CORRADO DAVIDE — *L'oggetto del giudicato tributario*, 2024
- 133) GLENDI CESARE-GUIDARA ANTONIO — *L'esecuzione forzata tributaria aggiornato al D.lgs. 29 luglio 2024, n. 110*, 2025

SERIE SECONDA (Commentari):

- 1-4) UCKMAR ANTONIO — *La legge di registro*. Quinta edizione. 1958. Tre volumi, legati in Linson.
- 5) SPINELLI MARIO — *La tassa sugli scambi*. Libro I (esaurito).
- 6) SPINELLI GIUSEPPE — *La tassa sugli scambi* Libro II (esaurito).
- 7-8) LA TORRE MICHELE — *Codice esattoriale* (esaurito).
- 9) SERRANO FRANCESCO — *L'imposta sulle successioni* (esaurito).
- 10) PROVINI GIOVANNI — *L'imposta di famiglia*. Quarta edizione. 1965.
- 11) D'AMATINICOLA — *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni*. 1996.

SERIE TERZA (Codici):

- 1) MOFFA GIUSEPPE — *Il diritto esattoriale nella giurisprudenza della Corte dei Conti*. 1931.
- 2) UCKMAR ANTONIO e VICTOR — *Codice delle leggi di registro*. Terza edizione aggiornata al 1° giugno 1965. 1965.
- 3) BENETTI BENITO — *Codice esattoriale*. 1968.
- 4) COCIVERA BENEDETTO — *Codice delle leggi sull'imposta di ricchezza mobile*. 1953.

SERIE QUARTA (Raccolte di documentazione e giurisprudenza):

- 1) MISTÒ PIA GRAZIA — *Irpef, Irpeg, Ilor*. 1980.
- 2) POLI MARGHERITA — *Invim*. 1981.
- 3) POLI MARGHERITA — *Imposta di bollo*. 1981.
- 4) IVALDI ALDO — *Imposta di registro*. 1981.
- 5) MISTÒ PIA GRAZIA — *Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni*. 1982.
- 6) MISTÒ PIA GRAZIA — *Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni*. 1982.
- 7) PODENZANA BONVINO DAVIDE — *Il contenzioso tributario*. 1984.
- 8) PEZZINGA ATTILIO — *Imposta sugli spettacoli*. 1986.
- 9) GRAZIANO FABIO — *Bolla di accompagnamento, ricevuta fiscale e scontrino di cassa*. 1989.

DIRITTO COMMERCIALE

a cura di Lorenzo De Angelis

Terza edizione

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

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





One LEGALE

Sapere,
tecnologia
ed innovazione
al servizio dello
Studio Legale.

Giulia, Avvocato

«Ho scelto One LEGALE perché mi aiuta ogni giorno a rendere più semplice, veloce ed efficiente il mio lavoro per assistere al meglio i miei clienti»

One LEGALE è la soluzione Wolters Kluwer progettata per supportare la trasformazione digitale dello Studio Legale:

Aggiornamento e autorevolezza

Le news de Il Quotidiano Giuridico, la normativa, i codici e la giurisprudenza commentata, l'interpretazione e gli approfondimenti dei massimi esperti.

Specializzazione

Con Experta hai gli strumenti pratici-operativi in materia di Responsabilità Civile, Famiglia, Lavoro, Immobili, Società, Crisi d'impresa, Privacy, Contratti, Compliance&ESG.

Innovazione

Giurisprudenza analitica, integrazione con Word/PDF, chatbot e ricerca vocale, alert di monitoraggio normativo, confronto testi vigenti e previgenti per individuare le modifiche intervenute.

Tutto questo è One: la risposta differente

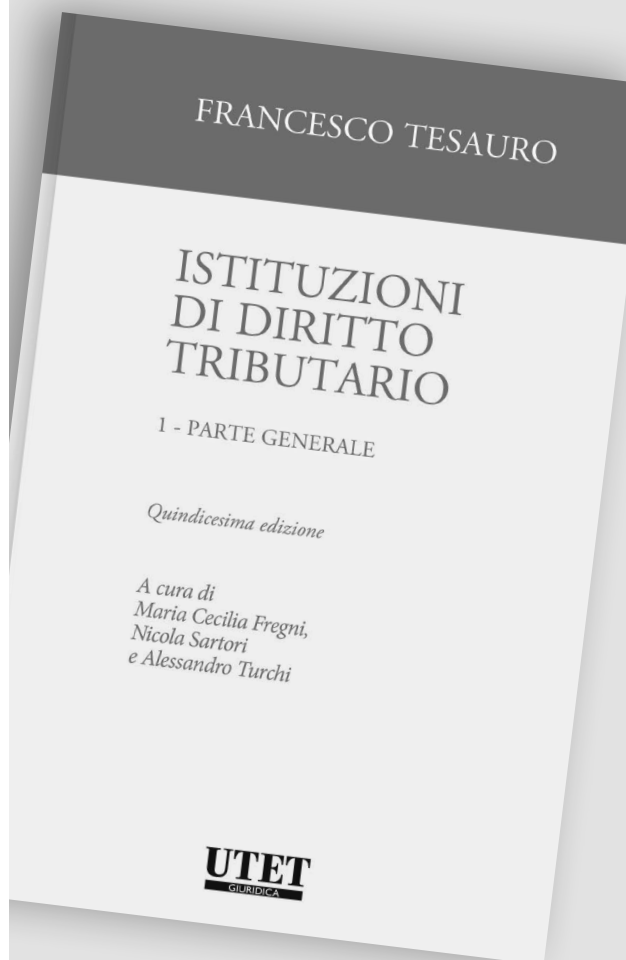
ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Vol. 1 Parte generale

Francesco Tesauro

XV edizione

La Quindicesima edizione delle **Istituzioni di diritto tributario - Parte generale** recepisce i recenti cambiamenti del sistema fiscale italiano, alla luce della **Legge delega** 9 agosto 2023, n. 111 e dei successivi **decreti legislativi attuativi**. Il testo illustra in modo semplice, ma completo e aggiornato, la parte generale della materia, comprensiva del processo tributario, tenendo anche conto anche dei più recenti apporti dottrinali, giurisprudenziali e di prassi.



LE SOCIETÀ DI CAPITALI E LE COOPERATIVE

Lodovico Genghini, Paolo Simonetti

Inquadra le più rilevanti e recenti **modifiche normative** e gli **orientamenti dottrinari** e **giurisprudenziali** che hanno mutato e, in alcune parti, quasi **rivoluzionato** il **diritto societario** e la sua **applicazione pratica**.

Ampio spazio è stato dato ad istituti di provenienza anglosassone che trovano una sempre maggiore applicazione nell'ordinamento giuridico italiano.

Un'attenzione particolare è stata riservata allo studio della **normativa sulle s.r.l. PMI che ha completamente riscritto il diritto delle società a responsabilità limitata assimilandole e quasi equiparandole alle s.p.a.**



ACQUISTALO SUBITO



on line su shop.wki.it



info.commerciali@wki.it



Rivolgiti al tuo consulente editoriale



Nelle migliori librerie



Wolters Kluwer

When you have to be right

Y7701BN

CONDIZIONI D'ABBONAMENTO

Gli abbonamenti hanno durata annuale e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza, a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia, Via Bisceglie, 66 - 20152 Milano (MI), oppure a mezzo PEC all'indirizzo contact@wkicert.it.

Il prezzo dell'abbonamento carta comprende la consultazione digitale della rivista.

I fascicoli non pervenuti all'abbonato devono essere reclamati entro e non oltre un mese dal ricevimento del fascicolo successivo. Decorso tale termine saranno spediti contro rimessa dell'importo.

Le versioni digitali sono consultabili online su www.edicolaprofessionale.com/DPT, tablet (iOS e Android) e smartphone (Android).

Il pagamento potrà essere effettuato con un versamento intestato a WKI Srl - Via Bisceglie, 66 - 20152 Milano (MI) - utilizzando le seguenti modalità:

- Conto Corrente Postale 54738745
- Conto corrente Bancario 615222314167 INTESASANPAOLO - AG. ROMA intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. IBAN IT32K0306905070615222314167
- Carta di credito Visa, Master Card, Carta Sì, American Card, American Express, specificando il numero e la data di scadenza.

ABBONAMENTO 2025

Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre) oppure 12 mesi

rolling dalla data di sottoscrizione: Italia € 345,00; Estero € 495,00

Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione:

Italia ed Estero € 315,00 (solo Italia + iva 4%)

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

Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.

L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Bisceglie, 66 - 20152 Milano (MI).



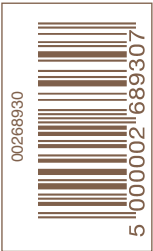
SERVIZIO CLIENTI WOLTERS KLUWER ITALIA

► Informazioni commerciali ed amministrative:

tel. 0282476100 - Indirizzo internet: <https://shop.wki.it/aiuto/servizio-clienti> - e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com



MISTO
Carta | A sostegno della
gestione forestale responsabile
FSC® C135006



€ 65,00 I.V.A. INCLUSA