2025

INAUGURAZIONE
ANNO GIUDIZIARIO TRIBUTARIO 2025

OSSERVATORIO DELLE SENTENZE

DELLE CORTI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DEL LAZIO ANNO 2024

COORDINAMENTO A CURA DELLA

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA
DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

—

ANNO 2024

INDICE GENERALE

- Composizione dell'Ufficio dell' Osservatorio.
- I redattori dell' Osservatorio.
- Legenda delle abbreviazioni.
- Indice delle materie.
- Indice analitico.
- Indice cronologico.
- Osservatorio delle sentenze.

INAUGURAZIONE
ANNO GIUDIZIARIO TRIBUTARIO 2025

OSSERVATORIO DELLE SENTENZE
delle Corti di Giustizia Tributaria del Lazio
Anno 2024

Coordinamento a cura della

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

Presidente Generale dott. Francesco Salzano

UFFICIO DELL'OSSERVATORIO

Coordinatore dott. Giancarlo TATTOLI

Componenti avv. Laura ARCANGELI

prof. Massimo BASILAVECCHIA

avv. Edoardo BELLI CONTARINI

dott. Luca BENIGNI

dott. Romeo BRUNETTI

avv. Matteo BUSICO

avv. Salvatore CANTELLI

prof. Vincenzo CARBONE

dott. Andrea CARISI

prof.ssa Laura CASTALDI

prof. Gianfranco CHINELLATO

prof. Giuseppe Maria CIPOLLA

avv. Alice COGLIATI DEZZA

prof. Alberto COMELLI

prof.ssa. Caterina CORRADO OLIVA

prof. Angelo CREMONESE

avv. Mario DEL VAGLIO

prof. Eugenio DELLA VALLE

dott. Dario DEOTTO

avv. Gianni DI MATTEO

avv. Gabriele ESCALAR

prof. Roberto FERRI

dott. Antonio FIORILLI

avv. Federica GARDANO

avv. Giuseppe GIANGRANDE

prof. Massimiliano GIORGI

prof. Giovanni GIRELLI

avv. Umberto IANNARILLI

avv. Claudia JACOPUCCI

avv. Giuseppe LANOTTE

avv. Claudia LAZZERI

dott. Lorenzo LELLI

dott.ssa Sara LELLI

prof.ssa Carla LOLLIO

avv. Nicola LUCARIELLO

prof. Giuseppe MARINI

avv. Giuseppe MARINO

dott. Pierpaolo MASPES

prof. Giuseppe MELIS

prof.ssa Rossella MICELI

dott. Giuseppe MOLINARO

avv. Valerio MORETTI

avv. Pierluigi MUCCARI

avv. Fabrizio ORAZI

prof.ssa Annalisa PACE

avv. Pierluigi PACE

avv. Paolo PANNELLA

dott. Nicola PANNULLO

dott. Roberto PASQUINI

avv. Monica PERONACE

prof. Luca PEVERINI

prof. Franco PICCIAREDDA

avv. Giuseppe PIZZONIA

prof. Massimo PROCOPIO

prof. Paolo PURI

avv. Alberto RENDA

avv. Pietro ROSSOMANDO

dott. Gianni ROTA

prof.ssa Livia SALVINI

prof. Benedetto SANTACROCE

dott.ssa Federica SANTORO

prof. Pietro SELICATO

avv. Gianluca STANCATI

avv. Angelo STEFANORI

dott. Silverio TAFURO

dott. Valentino TAMBURRO

avv. Gabriele TANCIONI

dott. Giancarlo TATTOLI

prof. Giuseppe TINELLI

avv. Antonio TOCCI

prof.ssa Alessia VIGNOLI

avv. Alessandro VOGLINO

Collaboratori dott. Claudio DELLA VECCHIA

sig.ra Albertina Anna Rita DI DOMENICO

Redattori dell'Osservatorio

avv.	*Laura*	*Arcangeli*
prof.	*Massimo*	*Basilavecchia*
avv.	*Stefano*	*Bego*
avv.	*Edoardo*	*Belli Contarini*
dott.ssa	*Benedetta*	*Benedetti*
dott.	*Luca*	*Benigni*
avv..	*Luigi*	*Bocanelli*
dott.	*Marco*	*Bogazzi*
avv.	*Cesare*	*Borgia*
avv.	*Romeo*	*Brunetti*
avv.	*Matteo*	*Busico*
dott.	*Stefano*	*Butticè*
avv.	*Salvatore*	*Cantelli*
prof.	*Vincenzo*	*Carbone*
dott.	*Andrea*	*Carisi*
avv.	*Paola*	*Castaldi*
prof.ssa	*Laura*	*Castaldi*
dott.ssa	*Valeria*	*Chang*
dr.ssa	*Daciamaria*	*Cherchi*
prof.	*Gianfranco*	*Chinellato*
avv.	*Francesco*	*Cimmino*
prof.	*Giuseppe Maria*	*Cipolla*
avv.	*Alice*	*Cogliati Dezza*
dott.ssa	*Federica*	*Colaiuda*
dott.	*Marco*	*Colantonio*
prof.	*Alberto*	*Comelli*
prof.ssa	*Caterina*	*Corrado Oliva*
avv.	*Roberta*	*Corriere*
prof.	*Angelo*	*Cremonese*
dott.	*Andrea*	*Daglio*
dott.	*Gianluca*	*D'Andrea*
dott.ssa	*Martina*	*D'Ignazio*
avv.	*David*	*De Castro*
dott.ssa	*Alessia*	*De Luca*
avv.	*Gerardo*	*De Nunzio*
avv.	*Francesca*	*De Vincentiis*
avv.	*Mario*	*Del Vaglio*
prof.	*Eugenio*	*Della Valle*
dott.	*Dario*	*Deotto*
dott.	*Enzo*	*Di Giacomo*
avv.	*Donatella*	*Di Gregorio*
avv.	*Giulia*	*Di Gregorio*
prof.	*Gianni*	*Di Matteo*
avv.	*Chiara*	*Di Palma*
avv.	*Gabriele*	*Escalar*
dott.ssa	*Chiara*	*Esposito*
avv.	*Ambra*	*Fabri*
prof.	*Roberto*	*Ferri*
dott.	*Antonio*	*Fiorilli*
avv.	*Giulia*	*Fimiani*
avv.	*Annalisa*	*Fuso*
avv.	*Andrea*	*Gaeta*
dott.ssa	*Roberta*	*Gambioli*
avv.	*Federica*	*Gardano*
avv.	*Luca*	*Giancola*
avv.	*Giuseppe*	*Giangrande*

prof.	*Massimiliano*	*Giorgi*
prof.	*Giovanni*	*Girelli*
avv.	*Gabriele*	*Giusti*
avv.	*Matteo*	*Golisano*
avv.	*Francesca*	*Goi*
avv.	*Katia*	*Guarini*
avv.	*Umberto*	*Iannarilli*
avv.	*Michele*	*Incoronato*
avv.	*Claudia*	*Jacopucci*
avv.	*Giuseppe*	*Lanotte*
avv.	*Claudia*	*Lazzeri*
avv.	*Michele*	*Leccisotti*
dott.	*Lorenzo*	*Lelli*
dott.ssa	*Sara*	*Lelli*
dott.ssa	*Maria*	*Lembo*
dott.ssa	*Martina*	*Lemme*
avv.	*Francesco*	*Licenziato*
dott.	*Francesco*	*Limatola*
avv.	*Lorenzo*	*Lodoli*
avv.	*Lorenzo*	*Lodoli*
prof.ssa	*Carla*	*Lollio*
avv.	*Nicola*	*Lucariello*
prof.	*Giuseppe*	*Marini*
avv.	*Giuseppe*	*Marino*
avv.	*Michele*	*Marzano*
dott.	*Pierpaolo*	*Maspes*
avv.	*Marta*	*Mazzanti*
prof.	*Giuseppe*	*Melis*
dott.ssa	*Carla Desiree*	*Meringolo*
prof.ssa	*Rossella*	*Miceli*
avv.	*Marzia*	*Mobrici*
dott.	*Giuseppe*	*Molinaro*
avv.	*Valerio*	*Moretti*
avv.	*Gianmarco*	*Moro*
prof.	*Pierluigi*	*Muccari*
avv.	*Fabrizio*	*Orazi*
avv.	*Giorgia*	*Orecchioni*
prof.ssa	*Annalisa*	*Pace*
avv.	*Pierluigi*	*Pace*
avv.	*Paolo*	*Pannella*
dott.	*Nicola*	*Pannullo*
avv.	*Giovanni*	*Panzera da Empoli*
avv.	*Giacomo*	*Parlangeli*
avv.	*Emilio*	*Papa*
dott.	*Roberto*	*Pasquini*
dott.	*Roberto*	*Patini*
dott.	*Massimo*	*Pellecchia*
avv.	*Monica*	*Peronace*
avv.	*Alessio*	*Persiani*
prof.	*Luca*	*Peverini*
prof.	*Franco*	*Picciaredda*
avv.	*Matteo*	*Piva*
avv.	*Giuseppe*	*Pizzonia*
avv.	*Miriam*	*Polsoni*
avv.	*Michela Antonella*	*Prencipe*
prof.	*Massimo*	*Procopio*
prof.	*Paolo*	*Puri*
prof.	*Federico*	*Rasi*
avv.	*Alberto*	*Renda*

avv.	*Lorenzo*	*Romano*
avv.	*Pietro*	*Rossomando*
dott.	*Gianni*	*Rota*
dott.	*Francesco*	*Salerno*
prof.ssa	*Livia*	*Salvini*
prof.	*Benedetto*	*Santacroce*
dott.ssa	*Federica*	*Santoro*
avv.	*Riccardo*	*Sartori*
avv.	*Alessandra*	*Savini*
avv.	*Andea*	*Savino*
dott.	*Gianluigi*	*Scala*
dott.ssa	*Andreia Cristina*	*Scapin*
avv.	*Stefania*	*Scarascia Mugnozza*
avv.	*Marta*	*Selicato*
prof.	*Pietro*	*Selicato*
dott.	*Marco*	*Sensidoni*
prof.	*Gabriele*	*Sepio*
avv.	*Angela*	*Settimio*
avv.	*Gianluca*	*Stancati*
avv.	*Raffaele*	*Sgambato*
avv.	*Angelo*	*Stefanori*
dott.	*Silverio*	*Tafuro*
dott	*Valentino*	*Tamburro*
avv.	*Gabriele*	*Tancioni*
dott.	*Mattia*	*Tarantino*
dott.	*Giancarlo*	*Tattoli*
dott.ssa	*Valentina*	*Tesei*
prof.	*Giuseppe*	*Tinelli*
avv.	*Antonio*	*Tocci*
dott.ssa	*Claudia*	*Torrisi*
avv.	*Giulia*	*Trasmondi*
dott.	*Federico*	*Venturini*
prof.ssa	*Alessia*	*Vignoli*
avv.	*Alessandro*	*Voglino*
avv.	*Giuseppe Emiliano*	*Zucco*

.

Legenda delle abbreviazioni più frequenti:

art.	Articolo
co.	Comma
c.c.	Codice Civile
c.d.	Codice Doganale
c.d.c.	Codice Doganale Comunitario
C.E.	Comunità Europea
c.p.	Codice Penale
c.p.c.	Codice di Procedura Civile
c.p.p.	Codice di Procedura Penale
Cass.	Corte di Cassazione
C.A.E.	Circolare Agenzia delle Entrate
c.m.	Circolare Ministeriale
Conf.	Conforme
Cost.	Costituzione
Comm. trib. prov.	Commissione Tributaria Provinciale
C.G.T. Rm	Corte di giustizia tributaria di prima grado di roma
Comm. trib. reg.	Commissione Tributaria Regionale
C.G.T . Lazio	Corte di giustizia di secondo grado del Lazio
d.l.	Decreto Legge
d. lgs.	Decreto Legislativo
d.m.	Decreto Ministeriale
d.P.C.M.	Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri
d.P.R.	Decreto del Presidente della Repubblica
l.	Legge
l.f.	Legge Fallimentare
l.r.	Legge Regionale

Ord.	Ordinanza
P.V.C.	Processo verbale di constatazione
R.D.	Regio Decreto
R.D.l.	Regio Decreto Legge
reg.	Regolamento
Sent.	Sentenza
Sez.	Sezione
Sez. stacc.	Sezione staccata
TUIR	Testo Unico delle Imposte sui Redditi

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

—

ANNO 2024

INDICE DELLE MATERIE

- ACCERTAMENTO *pag . 110*
- ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI *pag. 148*
- AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI *pag. 154*
- CATASTO *pag. 165*
- CONCESSIONI GOVERNATIVE *pag. 174*
- CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO *pag. 175*
- FINANZA LOCALE - CONTRIBUTI CONSORTILI *pag. 176*
- FINANZA LOCALE - IMU – ICI- TASI *pag. 177*
- FINANZA LOCALE – IRAP *pag. 220*
- FINANZA LOCALE – PUBBLICITA' PUBBLICHE AFFISSIONI E TOSAP *pag. 224*

- FINANZA LOCALE – TARSU – TIA – TARI – TARES *pag. 225*
- FINANZA LOCALE – TASSE AUTOMOBILISTICHE *pag. 235*
- IRES – IRPEG *pag. 236*
- IRPEF *pag. 238*
- IVA *pag. 255*
- NOTIFICAZIONI *pag. 277*
- PROCESSO TRIBUTARIO *pag. 305*
- REGISTRO, IPOTECARIE E CATASTALI *pag. 392*
- RIMBORSI *pag. 418*
- RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI *pag. 428*
- SUCCESSIONI E DONAZIONI *pag. 453*
- VIOLAZIONI TRIBUTARIE E SANZIONI *pag. 454*
- VARIA *pag. 461*

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

—

ANNO 2024

INDICE ANALITICO

ACCERTAMENTO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 238/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento – Difetto di motivazione – Indicazione elementi essenziali – Non sussiste. IMU – Ente religioso – Esenzione – Non compete.
pag. 110

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 246/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento - Verifica fiscale – Statuto dei diritti del contribuente – Contraddittorio – Accertamento c.d. a tavolino – Non sussiste.
pag. 112

Corte di Giustizia tributaria di II del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 259/2024, depositata il 09/01/2024 - Pres. Lo Surdo, Rel. Di Maio.
Accertamento - Compensazione crediti dell'accollante con i debiti dell'accollato - Esclusione - Indebita compensazione - Sussiste - Irrogazione sanzione all'accollato - Contraddittorio preventivo obbligatorio - Ipotesi tassative - Atto di recupero – Esclusione.
pag. 113

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1109/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Accertamento – Accertamento bancario - IVA – Neutralità dell'IVA – Rivalsa.
pag. 115

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1343/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Galeota.
Accertamento – Società a ristretta base partecipativa – Prova contraria – Riassunzione.
pag. 116

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1857/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Cotta, Rel. Solaini.
Accertamento – Controlli ‘’a tavolino”– Contraddittorio endoprocedimentale e preventivo - Tributi non armonizzati - Non necessita.
pag. 117

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1861/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. e Rel. Terrinoni.
Accertamento – Atti impositivi – Notificazione a mezzo posta – Perfezionamento della notifica – Momento - Scissione delle notifiche.
pag. 118

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 Sentenza n. 1901/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel.Crisanti.
Accertamento -Tributi erariali diretti. Cartella di pagamento Dichiarazione contribuente Irpef 2014 - Responsabilità dell’assistenza fiscale per visto infedele. Natura sanzionatoria no risarcimento – Competenza – Direzione regionale agenzia entrate del domicilio fiscale del trasgressore - Applicabilità dell’art. 39 d.l.241 del 1997.
pag. 119

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1979/2024, depositata il 25/03/2024 – Pres. Perla, Rel. Brunetti.
Accertamento - Liquidazione e controlli - Crediti Ricerca&Sviluppo – Atto di recupero - L. n. 311/2024 – Art. 3 d.l. n. 145/2013 – Indebita compensazione – Irrogazione sanzioni art. 17 d.lgs. n. 471/97 – Nozione di “Innovazione” – Applicazione Manuale di Frascati per l’anno 2017 – Inapplicabilità – Pretesa fondata.
pag. 119

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2031/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Lunerta, Rel. Baldovini.
Accertamento – Deducibilità costi – Accertamento analitico – Operazioni oggettivamente inesistenti – Scritture contabili – Attendibilità – Presupposti accertamento sintetico puro– Onere della prova – Infondatezza.
pag. 121

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2282/2024, depositata il 05/04/2024- Pres. Picone, Rel. Sessa.
Accertamento – Accertamento bancario – Riferibilità a terzi dei conti della società – Inversione probatoria - Giurisprudenza Corte di Cassazione – Due filoni interpretativi.
pag. 122

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2459/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento – Elusione fiscale – Trasferimento quote – Operazioni straordinarie – Liquidazione volontaria.
pag. 124

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2643/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Maio, Rel. Lello
Accertamento - IRES, IRAP e IVA – Costi di listing – Onere della prova in capo al contribuente - Documentazione contabile – Disconoscimento della deducibilità per carenza del requisito di inerenza.
pag. 125

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3936/2024, depositata il 13/06/2024 – Pres. e Rel. Perla.
Accertamento - Tributario – Omessa dichiarazione – Ricostruzione del reddito – Presunzioni semplici – Gravità, precisione concordanza – Onere della prova – Esclusione della determinazione forfettaria dei costi – Compensazione spese.
pag. 126

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4504/2024, depositata il 05/07/2024 – Pres. Fruscella, Rel. D'Ambrosio.
Accertamento – Responsabilità solidale – Cessione del debito tributario – Accollo dei debiti tributari – Illegittimità del contratto di accollo - Compensazione – Imposta di soggiorno – Crediti IVA inesistenti – Principio di solidarietà – Pretesa infondata.
pag. 127

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4716/2024, depositata il 15/07/2024 – Pres. Reali, Rel. Donato.
Accertamento – Istanza di accertamento con adesione meramente dilatoria – Interruzione termini di proposizione del ricorso – Sussiste – Onere della prova del disegno fraudolento e della consapevolezza del destinatario circa l'oggettiva fittizietà del fornitore – Gravante sull'Ufficio – Sussiste – Assolvimento dell'onere probatorio dell'Ufficio mediante presunzioni – Compete – Onere della prova contraria di non aver agito consapevolmente – Gravante sul Contribuente – Sussiste.
pag. 128

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5251/2024, depositata il 20/08/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.
Accertamento – Emergenza epidemiologica COVID 19 – Emissione atti impositivi – Notifica atti impositivi – Intervenuta scissione - Ente impositore – Avviso accertamento – Emissione entro termine – Obbligo firma e protocollazione – 31 dicembre 2020 - Giudizio tributario – Ente impositore – Allegazione avviso accertamento – Prima pagina - Data 22 aprile 2021 – Seconda pagina – Data 31 dicembre 2021 – Rispetto protocollazione – Data 31 dicembre 2021 – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Illegittimità atto impositivo – Consegue.
pag. 130

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5447/2024, depositata il 3/9/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Accertamento – Disconoscimento della struttura associativa senza fini di lucro – Finalità commerciali – Fondamento.
pag. 131

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5717/2024, depositata il 24/09/2024 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.
Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione degli atti - Inammissibilità - Onere della prova.

pag. 131

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio - Sezione 11 – Sentenza n. 5923/2023, depositata il 03/10/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.
Accertamento c.d. a tavolino - Irpef - Richiesta di sospensione dell'esecutività della sentenza – Presupposti del fumus boni iuris e periculum in mora - Non sussistono – Obbligo di contraddittorio – Violazione - Non sussiste.

pag. 134

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 5995/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Accertamento– Reddito di impresa – Deducibilità – Costo – Principio di Inerenza – Effettività – Contestazione dell'Amministrazione finanziaria - Onere della prova – Elementi indiziari – Non sufficienza.

pag. 135

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6000/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Accertamento - Criterio del "prezzo-valore" – Accertamento imposte – Determinazione della base imponibile – Imposte di registro, ipotecarie e catastali – Contratto atipico di mantenimento – Si applica.

pag. 137

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 6029/2024, depositata il 09/10/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.
Accertamento - IRES – Requisito dell'inerenza – Art. 109 TUIR – Interessi passivi – Art. 96 TUIR – Interessi passivi su mutui ipotecari – Art. 1 co. 36 legge 244/2007- Società immobiliari di gestione - Deducibilità - Onere della prova - Spetta al contribuente.

pag. 138

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6042/2024, depositata il 10/10/2024 – Pres. Maio, Relatore Brigante.
Accertamento - Somministrazione illecita di manodopera –Contratto di appalto non genuino - Indeducibilità costi ai fini IRAP – Indetraibilità dell'IVA – Legittimità.

pag. 139

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6338/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Accertamento – Tardiva presentazione della dichiarazione e del versamento delle imposte – Ravvedimento operoso parziale o frazionato – Validità.

pag. 141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6381/2024, depositata il 23/10/2024 – Pres. Rel. Lunerti.
Accertamento - Cessione di ramo d'azienda – Debiti pregressi – Limiti – Cartella notificata al cedente – Intimazione di pagamento notificata al cessionario – Omessa richiesta dell'attestazione della posizione debitoria - Responsabilità solidale – Sussiste.
pag. 141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6702/2024, depositata il 23/10/2024 - Pres. Coletta, Rel. Lello.
Accertamento - IRPEF - Plusvalenze da cessione quote societarie - Determinazione della base imponibile – Differenza tra corrispettivo percepito e costo di acquisizione - Momento impositivo coincidente con la conclusione della cessione - Efficacia traslativa del consenso - Irrilevanza delle vicende successive all'adempimento - Art. 67 e 68 TUIR.
pag. 142

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6724/2024, depositata il 18/09/2024 – Pres. Passero, Rel. Nispi Landi.
Accertamento – Termini - Raddoppio – Obbligo di denuncia penale –Astratta configurabilità del reato – Sufficienza - Sopravvenienza attiva da sentenza civile – Rilevanza fiscale nell'anno di emissione – Provvisoria esecutività – Principio di competenza.
pag. 144

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7043/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Accertamento – Irpef – Ires – Violazioni tributarie e sanzioni – Dichiarazioni.
pag.145

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7241/2024, depositata il 02/12/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.
Accertamento – Rinvio al testo del PVC – Legittimità – Insufficiente documentazione dei costi – Ripresa a tassazione – Legittimità – Dichiarazioni.
pag. 146

ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 639/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.
Accise, dazi e diritti doganali – Autotrazione – Gasolio commerciale utilizzato come propellente – Trasporto occasionale di passeggeri – Aliquota ridotta – Inapplicabilità – Rimborso accisa assolta in misura piena – Non spettanza.

pag. 148

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14– Sentenza n. 1487/2024, depositata il 01/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Castiello.
Accise, dazi e diritti doganali – Imposta regionale sulla benzina per autotrazione– Contrarietà all'art.1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE - Art. 1, comma 628, l. n. 178/2020 – Contrasto con la normativa europea-Conseguenze.

pag. 149

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3543/2024, depositata il 28/05/2024 – Pres. Clemente e Rel. Guadagni.
Accise, dazi e diritti doganali – Riduzione dell'aliquota accisa su gasolio commerciale per autotrazione - Art. 24-ter del TUA – Attività di trasporto di persone – Spettanza – Attività di trasporto viaggiatori mediante noleggio di autobus con conducente – Spettanza - Esclusione – Diniego rimborso maggiore accisa – Legittimità.

pag. 150

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4269/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovino.
Accise, dazi e diritti doganali – Avviso di accertamento – IVA – Agenzia delle dogane – Importazioni – Rappresentante doganale indiretto – Esclusione della responsabilità del rappresentante doganale per l'IVA all'importazione – Responsabilità limitata ai soli dazi doganali – Sussiste.

pag. 152

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2302/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. e Rel. Pannullo.
Agevolazioni ed esenzione – Imu – Tributo Locale – Presupposto oggettivo – Ente ecclesiastico – Accertamento – Attività di religione o di culto – Modalità commerciali – Prova attività svolta – Proprietà immobili di enti non commerciali – Corrispettivo – Titolo gratuito.
pag. 154

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3852/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. e Rel. Cappelli.
Agevolazioni ed esenzioni - Associazione sportiva dilettantistica – Avvisi di accertamento TASI e IMU – Soggettività passiva concessionario di beni del patrimonio indisponibile – Esenzione IMU e TASI.
pag. 155

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3866/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. Fruscella e Rel. Luciano.
Agevolazioni ed esenzioni - Invito al pagamento – Contributo unificato per la proposizione dei ricorsi – Organizzazioni di volontariato – ONLUS – Non spetta l'esenzione.
pag. 156

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3919/2024, depositata il 10/06/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Agevolazioni ed esenzioni - Credito D'imposta – Ricerca e Sviluppo – Onere della prova – Inesistenza delle Attività agevolabili – Obbligo di consultazione del Mise – Condanna al pagamento delle spese.
pag. 157

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5855/2024, depositata l'1/10/2024 - Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Agevolazioni ed esenzioni - Impatriati – Regime naturale di tassazione – Obbligo di presentazione della richiesta per l'applicazione del regime al datore di lavoro – Non sussiste.
pag. 158

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5968/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.
Agevolazioni - Credito d'imposta Ricerca e Sviluppo – Detrazione fiscale – Avviso di recupero del credito – Questionario – Emergenza sanitaria – Mancata risposta – Irrilevanza - Documentazione probatoria presentata dal contribuente – Principio di leale collaborazione – Spettanza del credito – Consegue.
pag. 160

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7837/2024, depositata il 24/12/2024 – Pres. e Rel. Lepore.
Agevolazioni ed esenzioni – Imposta di registro "prima casa" – Acquisto – Sussistenza del presupposto di non possidenza di altra casa di abitazione nel medesimo comune - Immobile già posseduto nel medesimo comune ma oggetto di contratto di locazione stipulato anni prima – Agevolazione - Compete.
pag. 162

CATASTO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 742/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.
Catasto - Agenzia del Territorio – Revisione parziale classamento - Microzone comunali – Motivazione specifica – Presupposti di fatto per lo scostamento – Parametri del singolo immobile.
pag. 165

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1148/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.
Catasto - Procedura DOCFA – Avviso di accertamento catastale – Motivazione - Sopralluogo – Non richiesto - Obbligo di motivazione - Mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita – Sufficienza.
pag. 166

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4254/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.
Catasto – Riclassificazione catastale immobile – Destinazione d'uso immobile – Difetto di motivazione avviso di classamento – Procedura DOCFA – Stima diretta.
pag. 168

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4267/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.
Catasto - Imposte ipotecarie e catastali – Maggior valore accertato immobile – Criterio sintetico comparativo – Non omogeneità con i valori di mercato – Infondatezza contestazione dell'Ufficio – Sussiste.
Valore probatorio perizia tecnica – Valutazione complessiva prove prodotte giudice primo grado – Difetto di motivazione della sentenza di primo grado – Non sussiste.
pag. 169

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4290/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Catasto – Denuncia di variazione catastale – Docfa – Obbligo di motivazione accertamento catastale – Nullità per difetto di motivazione – Determinazione della rendita catastale – Metodologie estimative comparative.
pag. 171

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7664/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.
Catasto – Accertamento – Revisione – Classamento – Microzone – Immobile – Caratteristiche – Variazioni intrinseche ed estrinseche – Comparazione affidabile – Motivazione – Insufficiente.
pag. 172

CONCESSIONI GOVERNATIVE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 6306/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.
Concessioni governative – Imposta regionale – Demanio marittimo – Trasferimento della funzione impositiva Stato-Regione – Questione di legittimità costituzionale – Non sussiste.

pag. 174

CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5430/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.

Contributo unificato tributario – Art. 13, comma 6-quater e 14 comma 3-bis, dPR n. 115 del 2002 – Duplicazione del tributo – Non dovuto.

pag. 175

FINANZA LOCALE - CONTRIBUTI CONSORTILI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 243/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Finanza Locale - Contributi consortili – Potere impositivo – Onere della prova – Piano di classifica – Perimetro di contribuenza – Benefici diretti e specifici – Assoluzione onere probatorio – Non spettanti.

pag. 176

FINANZA LOCALE - IMU – ICI - TASI

Corte di Giustizia Tributaria di secondo II del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 215/2024, depositata il 05/01/2024 – Pres. e Rel. Fraioli.
Finanza Locale – IMU ICI TASI - Immobili di edilizia residenziale pubblica – Mancata richiesta e dimostrazione del diritto all'esenzione - Ater soggetto passivo - Sussiste.
pag. 177

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 241/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Rel. Fantini.
Finanza locale – IMU ICI TASI – esenzione – Presupposti del tributo – Enti commerciali – Enti non commerciali – Presupposto oggettivo – Presupposto soggettivo – Modalità non commerciali – Pretesa infondata.
pag. 177

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 668/2024, depositata il 30/01/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Agevolazioni – Sussistenza dei presupposti – Spettanza – Inosservanza di adempimento formale – Diritto al beneficio – Requisiti sostanziale esistenti e conosciuti dall'ente impositore – Spettanza.
pag. 178

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 691/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Agevolazione beni merce – Esenzione – Art. 2, d.l. 102/13 – Condizioni – Presentazione della relativa dichiarazione – Condizione necessaria – È tale – Fondamento – Obbligo previsto a pena di decadenza – Norme agevolative sono di stretta interpretazione – Conseguenze - Applicazione restrittiva.
pag. 179

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 814/2024, depositata il 05/02/2024 – Pres. Fantini; Rel. Del Giudice.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Accertamento - – Rilevanza residenza anagrafica –Esclusione – Rilevanza dimora effettiva – Abitazione principale –Sussistenza – Non imponibilità - Compete.
pag. 180

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 893/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. e Rel. Cappelli
Finanza locale – IMU ICI TASI – Coniuge superstite – Casa coniugale - Diritto abitazione – Rileva – Successiva trasferimento residenza – Requisito abitazione principale – Sussiste – Diritto abitazione – Mancato uso ventennale – Requisito abitazione principale – Esclusione.
pag. 181

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1258/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.
Finanza Locale - IMU ICI TASI – Rilevanza dell'accertamento della nullità del preliminare di compravendita in esecuzione del quale il Giudice Civile ha disposto il trasferimento dell'immobile –

Sussiste – Intestazione dell'immobile risultante dalle visure catastali – Irrilevanza – Pretesa nei confronti dell'acquirente il cui titolo del trasferimento sia dichiarato nullo – Infondata.

pag. 182

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1260/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Esenzioni – Immobili posseduti dallo Stato – Destinazione del bene – Compiti istituzionali – Esclusività – Necessaria – Utilizzo per attività ricettiva – Presupposto dell'esenzione – Non sussiste.

pag. 183

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. IV – Sentenza n. 1282/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Greco, Rel. Penza.
Finanza locale - IMU ICI TASI - Enti religiosi – Esenzione ex art. 7 del d.lgs.. n. 504/1992 – Requisito soggettivo – Ente non commerciale ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR – Sussiste – Requisito oggettivo – Attività di religione e culto – Modalità di svolgimento non commerciale – Sussiste – Beneficio fiscale – Compete.

pag. 183

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1341/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Galeota.
Finanza locale – IMU ICI TASI - Catasto –Fabbricati collabenti – Aree edificabili – Esenzione – Aree edificate – Categoria catastale F/2 – TARI – IMU – TARSU – IUC.

pag. 184

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1483/2024, depositata il 01/03/2024 – Pres. Tafuro Rel. Speranza.
Finanza Locale - IMU ICI TASI - Ente universitario- Esenzione dalla Tasi ex art. 7, comma 1, lett. i) d.lgs. n. 504/1992- Condizioni.

pag. 185

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1854/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Finanza locale - IMU ICI TASI - Possesso qualificato del bene – Intestazione catastale dell'immobile – Natura indiziaria – Possibilità di contestare il dato – È onere del contribuente.
Processo tributario – Appello - Motivi – Integrazione – Ammissibilità nei modi e nei tempi di legge.
Processo tributario – Spese processuali – Compensazione per gravi ed eccezionali ragioni.

pag. 187

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1881/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Esenzione – Fabbricati costruiti e destinati alla vendita – Impresa costruttrice– Conferimento d'azienda – Conferimento immobiliare – Equiparabilità a fini fiscali – Dichiarazione IMU – Requisito formale – Appello respinto – Compensazione spese.

pag. 188

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1882/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Polito.

Finanza locale - IMU ICI TASI – Presupposto d'imposta – Soggettività passiva – Comunione ereditaria — Diritto di proprietà – Irrilevanza mera detenzione – Contraddittorio endoprocedimentale – Assenza obbligo generale.

pag. 189

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1883/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Agevolazione – Abitazione principale – Coniugi – Doppio immobile - Residenza anagrafica – Dimora abitale.

pag. 190

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2023/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Terranova.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Aliquota agevolata abitazione principale – Detrazione – Dimora effettiva – Residenza anagrafica – Presupposti agevolazioni sulla prima casa: residenza del soggetto e dimora abituale – Onere della prova – Compensazione delle spese.

pag. 191

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2129/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Agevolazioni ed esenzioni – Immobili merce delle imprese costruttrici – Esenzione Imu – Obbligo dichiarativo – Sussiste.

pag. 192

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2413/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Istituti scolastici paritari – Corrispettivo medio percepito inferiore a quello stabilito dal MIUR – Diritto alla esenzione – Sussiste.

pag. 194

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2441/2024, depositata il 12/4/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Esenzione – Art. 13, comma 2, d.l. 201/2011 – Dichiarazione di incostituzionalità – Definizione di abitazione principale – Dimora abituale e residenza anagrafica.

pag. 195

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 - Sentenza 2655/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Passero, Rel. D'Urso.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Agevolazioni ed Esenzioni– Utilizzazione dell'immobile per lo svolgimento di attività didattica paritaria ex L. 62/2000 – Sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi - Attività esercitata con modalità non commerciali.

pag. 195

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezione 18 – Sentenza n. 3967/2024, depositata il 14/06/2024, Pres. e Rel. Coletta.
Finanza locale - IMU ICI TASI - Ammissibilità appello - Distribuzione utili - Cancellazione società.

pag. 196

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4538/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Terreni adibiti a Cave estrattive – Utilizzo dell'area per fini estrattivi – Edificabilità dell'area – Piano Regolatore Generale zona Industriale estrattiva - Applicazione dell'imposta – Sussiste.
pag. 197

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4544/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. Maio, Rel. Lupi.
Finanza locale - IMU ICI TASI –Applicabilità dell'imposta – Terreno Agricolo – Edificabile secondo il Piano Regolatore Generale non ancora definitivo – Certificato di destinazione Urbanistica attestante la inedificabilità dell'aerea - Prevalenza – Non applicabilità dell'imposta – Consegue.
pag. 198

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4752/2024 Depositata il 18/07/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Finanza locale – IMU ICI TASI - Imposta municipale unica – Esenzioni – Immobili esenti dal tributo – Destinazione a fini istituzionali – Esenzione IMU – Alloggi di servizi – Tassatività.
pag. 199

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4790/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI - Agevolazioni ed esenzioni.
pag. 200

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4794/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Diniego di rimborso – Fabbricato abusivamente occupato – Immobile non sgomberabile– Reato di invasione di edifici e di violazione di domicilio– Denuncia all'autorità giudiziaria – Assenza del possesso – Mancanza di soggettività passiva – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Azzeramento dell'indice di capacità economica.
pag. 201

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5361/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Pannone.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Agevolazioni – Riduzione base imponibile del 50% – Immobili inagibili o inabitabili – Stato di inagibilità noto all'ente impositore – Contribuente esonerato da ulteriori adempimenti formali – Principio di collaborazione e buona fede – Statuto del Contribuente.
pag. 202

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5435/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Flamini.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Area edificabile successivamente assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta – Presupposto impositivo ai fini TASI – Esclusione – Fondamento.
pag. 203

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5708/2024, depositata il 23/09/2024 – Pres. e Rel. Lo Surdo.

Finanza locale – IMU-ICI -TASI – Esenzione – Accertamento - Avviso di accertamento - Onere della prova.

pag. 204

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza 6075/2024, depositata l'11/10/2024 – Pres. e Rel. Mazzi.
Finanza locale – IMU ICI TASI- Rettifica della rendita catastale – Efficacia giuridica della variazione a decorrere dalla notifica – Annullamento dell'avviso di accertamento catastale – Atto presupposto – Caducazione dell'avviso di liquidazione dell'Imu.

pag. 207

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. II, Sentenza n. 6253/2024, depositata il 21/10/2024, Pres. Liotta, Rel. Baldovini.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Programma di compensazione urbanistica – Successivo vincolo di inedificabilità assoluta dell'area – Natura del diritto edificatorio compensativo – Assenza del presupposto impositivo "oggettivo".

pag. 208

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio -Sez 1. Sentenza n. 6559/2024, depositata il 30/10/2024 - Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Finanza locale – IMU ICI TASI - Accertamento IMU - Non sussiste l'obbligo di dichiarazione del contribuente al fine di usufruire dell'agevolazione sugli immobili locati con contratto a canone concordato. Articolo 1 commi 53 e 54 della legge n.208/15 e d.l.201/2011 art.1, dm 30/10/2012.

pag. 211

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 6847/2024, depositata l'11/11/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Presupposto – Proprietà e diritti reali – Patrimonio separato/destinato – Soggettività giuridica – Fondi di investimento – Titolarità di proprietà immobiliari – Priva di autonomia giuridica – Interpretazione analogica – Esclusa.

pag. 212

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 6891/2024, depositata il 13/11/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Base imponibile – Assenza di progetto urbanistico e convenzione edilizia – Cantierizzazione dell'area – Area fabbricabile – Scopo edificatorio – Indipendente dall'approvazione del Piano – Inevitabilità del valore venale dell'area.

pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7455/2024, depositata il 11/12/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Esenzione – Abitazione principale – Residenza anagrafica e dimora abituale del possessore – Compete – Residenza anagrafica del coniuge – Irrilevanza.

pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7499/2024, depositata il 13/12/2024 – Pres. Greco, Rel. Celentano.

Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Esenzione – Enti non commerciali – Enti ecclesiastici - Attività di religione e culto – Abitazione dei membri della comunità religiosa – Formazione del clero e dei religiosi – Compete.

pag. 216

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7606/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Accertamento – Agevolazioni ed esenzioni – Enti non commerciali – Attività di religione – Attività di culto – Didattica – Caratteristiche soggettive – Caratteristiche oggettive – Prova sussistenza – Sussiste – Pretesa infondata.

pag. 217

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7749/2024, depositata il 20/12/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Molino.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Determinazione valore venale aree edificabili – Valore probatorio metodo valutativo automatico – Deducibilità oneri di urbanizzazione.

pag.218

FINANZA LOCALE – IRAP

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6010/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Finanza locale – Irap – Conferimenti – Ramo d'azienda — Ammortamenti della conferitaria — Deducibilità extracontabile - Legittimità – Sussiste - Onere probatorio – Spetta all'ente impositore.
pag. 220

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7947/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Finanza locale - Irap – Diniego di rimborso – Fattibilità della richiesta da parte della società incorporante – Dichiarazione integrativa – Silenzio-rifiuto – Illegittimità del diniego opposto dall'Ufficio.
pag. 221

FINANZA LOCALE – PUBBLICITA', PUBBLICHE AFFISSIONI E TOSAP

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 248/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Finanza Locale – TOSAP – Notificazione avviso di accertamento – Notificazione avviso di accertamento cartaceo – Responsabile del tributo – Potere del responsabile –
Tributi locali – TOSAP – Presupposto - Opera visibile – Pretesa infondata.

pag. 224

FINANZA LOCALE – TARSU – TIA – TARI – TARES

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 752/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.
Finanza locale - Tari – Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente – Superficie imponibile – Aree private o oggetto di concessione – Valore verbale vigili urbani.

pag. 225

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1884/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Polito.
Finanza locale - Tari – Tariffa - Rimodulazione – Quota variabile - Covid -19 – Previsioni generalizzate – Valutazione individuale – Effetti subiti – Singolo contribuente – Inammissibilità.

pag. 226

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1975/2024, depositata il 25/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.
Finanza locale - Tari – Notifica accertamenti per più anni d'imposta – Violazioni della stessa "indole"– Irrogazione sanzioni – Mancata applicazione cumulo giuridico/Continuazione – Necessità applicazione - Pretesa fondata.

pag. 227

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2414/2024, depositata il 11/4/2024 – Pres. Picone, Rel. Fantini.
Finanza locale – Tari – esclusione – obbligo di motivazione dell'atto impositivo – onere d'informazione – avviso di accertamento – quantificazione del tributo.

pag. 228

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4009/2024, depositata il 17/06/2024 – Pres. Lentini, Rel. Tornatore.
Finanza locale - Tari– Esenzione – art. 1 comma 649 l. n. 147/2013 - Presupposti – Prova – Onere Contribuente – Denuncia Preventiva - Necessità.

pag. 228

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4030/2024, depositata il 18/6/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Finanza locale - Tari – Riduzioni – Presupposti – Prova – Onere Contribuente - Omesso o irregolare svolgimento servizio raccolta rifiuti – Prova - Situazione di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente – Necessità.

pag. 229

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5422/2024, depositata il 02/09/2024 – Pres. Picone, Rel. Aquino.
Finanza locale – Tari – Esenzione - Fatti costitutivi, impeditivi o estintivi – Infondatezza della pretesa tributaria – Riduzione - Respinge.

pag. 231

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5446/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.
Finanza locale – Tari – Presupposto impositivo ai fini TARI – Agevolazioni emergenza Covid-19 – Esclusione.

pag. 232

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5984/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.
Finanza locale - Tari – Accertamento per omesso versamento – Presupposto del possesso – Sublocazione dell'immobile – Locatore - Esclusione della responsabilità per il pagamento.

pag. 233

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7769/2024, depositata il 23/12/2024 – Pres. Maio, Rel. Tocci.
Finanza locale - Tari – legittimazione processuale AMA S.p.A. – litisconsorzio necessario.

pag. 234

FINANZA LOCALE – TASSE AUTOMOBILISTICHE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2270/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Clemente, Rel. Silipo.

Finanza locale – Tasse automobilistiche – Termine di prescrizione – Decorrenza - Riscossione – Notificazioni.

pag.235

IRES – IRPEG

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2324/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Ires – Irap – Iva – Operazioni oggettivamente inesistenti – Presunzioni semplici – Onere della prova – Detrazioni – Deduzioni.

pag. 236

IRPEF

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 224/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Irpef - Imposte sui redditi – Monitoraggio fiscale – Omessa dichiarazione – Violazione formale – Non sussiste – Buona fede – Irrilevanza.
pag. 238

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 234/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini .
Irpef – Avviso di accertamento – Residenza estera – Mero dato formale dell'iscrizione all'anagrafe estera – Insufficienza – Centro dei propri interessi in Italia – Necessità.
pag. 239

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1889/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Irpef - Redditi da lavoro dipendente - Giudici tributari - Compensi variabili - Assimilazione – Arretrati – Tassazione separata - Ritardo fisiologico.
pag. 242

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2011/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.
Irpef - Crediti di lavoro – Transazione - Risarcimento danno biologico – Tassazione separata ex art. 17, comma 1 lett. a) – Non imponibilità danno emergente.
pag. 243

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2133/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Coletta, Rel. Mancini.
Irpef – Redditi di lavoro autonomo – Costi sostenuti nello svolgimento dell'attività professionale – Interposizione di manodopera – Operazioni inesistenti in quanto poste in essere da cooperative "cartiere" fittiziamente interposte – Indeducibilità dei costi ai fini della formazione del reddito – Sussiste.
pag. 244

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2558/2024, depositata il 17/04/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Irpef – Canoni di locazione non dichiarati – Accertamento – Obbligo di contraddittorio preventivo – Non sussiste.
pag. 245

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3651/2024, depositata il 31/05/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Irpef – Sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza normativa – Disapplicazione — Fondamento.
pag. 246

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenze nn. 4459/2024, 4460/2024, 4461/2024, 4462/2024,
depositate il 03/07/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Irpef – Pensioni erogate agli ex dipendenti dell'Agenzia Spaziale Europea – Doppia imposizione - Richiesta di rimborso dell'IRPEF relativa alla parte di contribuzione obbligatoria gravante sul dipendente – Fondatezza.

pag. 247

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5560/2024, depositata il 11/09/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Musumeci.
Irpef – Reddito di lavoro dipendente e assimilati – Risoluzione del rapporto di lavoro – Danno da demansionamento – Risarcimento – Accordo transattivo – Imposizione – Esenzione – Specifica qualificazione della voce di danno – Necessità.

pag. 250

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6046/2024, depositata il 10/10/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Diotallevi.
Irpef – Pensione di invalidità estera percepita in Germania – Imponibilità nel Paese della fonte – Art. 19, paragrafo 2 Convenzione Italia – Germania contro le doppie imposizioni – Artt. 3 e 49 TUIR – Doppia nazionalità del percettore.

pag. 251

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7601/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.
Irpef – Redditi fondiari – Locazione – Locazione a uso commerciale – Morosità – Sfratto – Mancata percezione canoni – Imputazione soggettiva – Canoni tassati – Pretesa fondata.

pag. 252

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7914/2024, depositata il 30/12/2024 – Pres. e Rel. Panzani.
Irpef – Residenza fiscale – Rappresentanze diplomatiche – Convenzione di Vienna sulle Relazioni Consolari – Esenzione fiscale per i dipendenti di Ambasciate – Sussiste.

pag. 253

IVA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 242/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.
Iva - Deduzione costi - Schede carburanti – Non deducibilità del costo – Non detraibilità dell'IVA. – Documentazione non esibita tempestivamente – Preclusione probatoria – Inutilizzabilità per accertamento in sede amministrativa e contenziosa – Assenza di certezza compilativa.
pag. 255

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 661/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Chiappiniello.
Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Indetraibilità Iva in capo al cessionario – Condizioni – Consapevolezza cessionario – Prova – Onere in capo all'Agenzia delle Entrate – Sussiste – Inversione dell'onere della prova – Illegittimità.
pag. 256

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 807/2024, depositata il 05/02/2024 – Pres. e Rel. Lunerti.
Iva – Operazioni di acquisto servizi – Recupero dell'imposta in precedenza rimborsata – Principio dell'affidamento – Imposta non esigibile – Esclusione – Non applicabilità delle sanzioni e degli interessi – Fondamento
pag. 257

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2113/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Iva – Accertamento tributario – Contraddittorio preventivo – Prova di resistenza – Ragioni non puramente pretestuose o fittizie adducibili dal contribuente – Probabilità di un contenuto diverso dell'atto impositivo – Valutazione caso per caso
pag. 258

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2141/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Iva – Legittimazione al rimborso – Non sussiste – La controversia sulla legittimità dell'addebito dell'IVA in via di rivalsa riguarda solo le parti nel rapporto privatistico, non il rapporto tributario col fisco.
pag. 259

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2338/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Iva – Cessione delle merci intracomunitaria – Documentazione – Uscita effettiva dal territorio nazionale – Requisiti soddisfatti – Dichiarazione postuma – Non rilevante.
pag. 260

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2403/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.
Iva – Regime fiscale delle società di comodo – Diritto al rimborso – Preclusione – Incompatibilità europea.
pag. 261

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2659/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Iva - Violazioni tributarie e sanzioni - Fatture soggettivamente inesistenti - Ripartizione dell'onere della prova dopo l'introduzione del comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. 546/92.
pag. 262

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio Sez. 13 – Sentenza n. 4024/2024, depositata il 18/06/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Iva - Base Imponibile – Oneri Generali di gestione - Esclusione – Rimborso IVA – Cessionario – Istanza di rimborso all'Erario – Ammissibilità.
pag. 263

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4665/2024, depositata il 12/07/2024 – Pres. Lepore, Rel. Ruggiero.
Iva – Liquidazione coatta amministrativa – Eccedenza detraibile formatasi nel corso della procedura – Mancata prova dell'afferenza degli acquisti a operazioni imponibili – Provvedimento di diniego del rimborso – Legittimità.
pag. 264

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4695/2024, depositata il 15/07/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.
Iva – Richiesta di rimborso – Eccedenza detraibile derivanti da anni per cui si è scaduto il termine di decadenza – Mancata prova della sussistenza degli elementi costitutivi dell'eccedenza – Diniego del rimborso - Legittimità.
pag. 265

Corte di Giustizia di II grado del Lazio, Sez. 1, Sentenza n. 4809/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Iva – Detrazione non ammessa – Rimborso – Diniego – Concessionario autostradale – Concessione attiva – Estromissione dall'esecuzione delle opere – Commissario straordinario – Versamento di provvista in contabilità speciale non è corrispettivo – Mancanza presupposto oggettivo – Non necessita rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE.
pag. 266

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5229/2024, depositata il 14/08/2024 – Pres. Cotta, Rel. Perone.
Iva – Accollo debito fiscale - Società appellante accollata – Debiti fiscali propri – Crediti fiscali accollante – Utilizzo compensazione – Esclusione - Società accollante – Assunzione ruolo soggetto passivo – Esclusione – Assunzione ruolo coobbligato – Rileva – Società appellante accollata – Intervenuta liberazione debiti – Esclusione – Credito fiscale – Società accollata - Indebito utilizzo – Rileva – Legittimità atto ricupero – Consegue.
pag. 267

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5256/2024, depositata il 21//082024 – Pres. Scalisi, Rel. Diotallevi.
Iva – Ente impositore – Attività contrasto frodi – Fenomeni fraudolenti – Creazione crediti IVA inesistenti – Indebito utilizzo compensazione – Soggetto contribuente – Fatture inesistenti – Atto contestazione – Ente impositore - Omessa notifica – Atto ricupero credito IVA - Ente impositore – Omessa notifica - Legittimità cessazione partita IVA – Sussiste – Ente impositore – Contraddittorio preventivo – Omessa instaurazione – Non rileva. *pag. 268*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5364/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.
Iva – Fatture soggettivamente inesistenti – Detrazione – Onere della prova – Ripartizione onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente – Consapevolezza frode – Presunzioni semplici – Elementi oggettivi – Prova offerta in concreto – Nuovo co. 5-bis, art. 7, del d.lgs.. 546/1992 – Processo tributario.

pag. 269

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5584/2024, depositata il 13/09/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Buccaro.
Iva – Somministrazione illecita di manodopera – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione – Non compete.

pag. 270

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza 6146/2024, depositata il 15/10/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
***IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova della conoscenza o conoscibilità da** parte del contribuente dell'evasione IVA - Quadro indiziario inequivoco – Non sussiste – Cessioni all'esportazione – Verifiche complesse sulla affidabilità fiscale dell'esportatore abituale - Non sussiste.*

pag. 271

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7105/2024, depositata il 22/11/2024 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.
Iva – Associazioni sportive dilettantistiche – Agevolazioni l. n. 398/1981 – Applicabilità – Esclusione – Contratti di sponsorizzazione e pubblicità – Distinzione.

pag. 273

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7379/2024, depositata il 09/12/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmano'.
Iva – PVC – Difetto riscontro probatorio – "Frode carosello" - Termini di impugnazione - Onere della prova - Violazione principio del contraddittorio.

pag. 273

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7663/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Iva – Frode carosello – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione – Indebita – Partecipazione alla frode – Prova – Consapevolezza – Diligenza – Operatore accorto – Onere probatorio – Amministrazione – Presunzioni semplici – Elementi oggettivi e specifici – Insussistenza – Pretesa infondata.

pag. 275

NOTIFICAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 209/2024, depositata il 05/01/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.
Notificazioni - Atti presupposti – Vizio di notifica.
pag. 277

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 218/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazioni - Omessa notifica degli atti prodromici – Prescrizione.
pag. 277

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 221/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazione - Notifica cartella di pagamento eseguita a mezzo Pec – Indirizzo Pec mittente – Iscrizione pubblici registri- Assenza – Non rilevanza.
Attestazione di consegna della Pec – Perfezionamento della notifica – Sussiste.
pag. 278

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 228/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazioni – Notificazione a mezzo posta – Perfezionamento per il mittente – Consegna all'ufficio postale – Sussiste.
Attribuzione rendita catastale – Revisione in autotutela – Efficacia retroattiva – Sussiste.
pag. 280

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 721/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.
Notificazione - Atti impositivi – Notificazione avviso di accertamento – Procedura di notificazione – Irreperibilità assoluta del destinatario – Ricerche del messo notificatore ai fini della validità della notificazione per irreperibilità assoluta.
pag. 283

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 729/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. e Rel. Picone.
Notificazioni - Preavviso di fermo – Notifica atti impositivi – Decadenza – Omessa notifica – Onere probatorio – Irreperibilità assoluta – Avvenuta conoscenza – Certificato storico di residenza – Cartella esattoriale – Nullità dell'atto.
pag. 285

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 744/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Notificazioni – Riscossione – Intimazioni di pagamento – Cartelle di pagamento.
pag. 286

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1108/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Maio, Rel. Dongiovanni
Notificazioni – Invocata nullità – Manifesta conoscenza del contenuto dell'atto –Vizio notificazione – Indeducibilità.
pag. 288

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2301/2024, depositata il 9/04/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Notificazioni – Estratto di ruolo – Cartelle di pagamento – Riscossione – Documentata regolarità – Prova notifica – Finanza Locale - Tasse Automobilistiche – Processo Tributario – Contumacia – Preclusione impugnazione del ruolo – Costituzione in appello – Pretesa infondata.
pag. 289

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2416/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Picone, Rel. Fantini.
Notificazioni – Accertamento – Cartella di pagamento – Estratto di ruolo – Atti impugnabili.
pag. 290

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2604/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Notificazioni - Appello – Prova informatica dell'avvenuta notificazione – Ricevute di accettazione e di avvenuta consegna – File in formato ".pdf" – Inammissibilità dell'appello – Sussiste.
pag. 291

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3256/2024, depositata il 15/05/2024 – Pres. Cotta, Rel. Scipioni.
Notificazioni - Cartella di pagamento - Notifica a familiare convivente – Invio raccomandata informativa – Non necessita.
pag. 292

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4161/2024, depositata il 24/06/2024 – Pres. e Rel. Filocamo.
Notificazioni - Processo tributario – Riscossione – Accertamento - Violazioni tributarie e sanzioni – Art. 8, l. 890/1982 – Notifica atti impositivi tramite servizio postale –C.A.D. – Concreta conoscibilità dell'atto – Procedura notificatoria – Perfezionata –con comunicazione informativa della notifica.
pag. 294

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4252/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. e Rel. Fraioli.
Notificazioni – Notifica dell'avviso a soggetto diverso dal contribuente – Notifica effettuata presso domicilio del rappresentante legale – Assenza di pregiudizio per il diritto di difesa del contribuente - Sanabilità della notifica per il raggiungimento dello scopo – Sussiste.
pag. 295

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5156/2024, depositata il 06/08/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Notificazioni - Posta elettronica certificata - Notifica atti della riscossione a mezzo pec – Indirizzo mittente non presente nella piattaforma IPA – Agente della Riscossione – Legittimità.
pag. 296

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5165/2024, depositata il 06/08/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Castiello.
Notificazioni- Notifica provvedimenti tributari a mezzo pec – Mancata ricezione per saturazione della casella del destinatario – Perfezionamento della notifica e decorrenza dei termini di impugnazione.
pag. 297

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5419/2024, depositata il 2/9/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Notificazioni – Atti prodromici - Comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria – Irreperibilità assoluta del destinatario – Contribuente non residente – Omessa notifica - Prescrizione - Respinge.
pag. 298

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio - Sezione 4 – Sentenza n. 6360/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Notificazioni - Irpef ed Iva – Avviso di accertamento - Notifica eseguita a indirizzo errato di residenza – Omessa spedizione – Onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria – Sussiste - Mancanza di contraddittorio tra le parti - Legittimità – Sussiste.
pag. 299

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6370/2024, depositata il 17/10/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.
Notificazioni - Notifica della cartella di pagamento – Irreperibilità del destinatario – Obbligo di ricerche nel comune di residenza – Omessa verifica dell'effettivo trasferimento – Nullità della notifica – Consegue - Annullamento della successiva intimazione di pagamento – Consegue.
pag. 300

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14° – Sentenza n. 6451/2024, depositata il 25/10/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Notificazioni – Tributi - Avvisi di accertamento – Consegna nelle mani del portiere – Obbligo di raccomandata informativa – Mancata prova dell'invio da parte dell'Ente notificatore – Nullità della notifica.
pag. 302

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio -Sez. 5. – Sentenza n. 6547/2024, depositata il 21/10/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Notificazioni - Riscossione - Intimazione di pagamento - Notifica a mezzo di un indirizzo pec non presente nei pubblici registri IPA - Validità della notifica – Sanatoria - Giurisdizione del giudice tributario per le iscrizioni a ruolo di natura extra tributaria contenute nell'intimazione di pagamento – Non sussiste.
pag. 302

PROCESSO TRIBUTARIO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 217/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Blasi.
Processo tributario - Rimessione della causa alla corte di primo grado per omessa integrazione del contraddittorio.

pag. 305

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 233/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini .
Processo tributario – Sentenza – Assorbimento – Carenza di motivazione – Non sussiste - Risultanze processo penale – Utilizzabilità – Sussiste.

pag. 306

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 240/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.
Processo tributario – Tardiva costituzione in giudizio dell'appellato – Nullità – Non sussiste.
Riscossione – Impugnazione ruolo preceduta dalla notifica di cartelle di pagamento non impugnate – inammissibilità – Sussiste.
Riscossione – Impugnazione atti presupposti – Cartelle di pagamento regolarmente notificate ma non impugnate - Omessa integrazione del contraddittorio – Nullità – Non sussiste.

pag. 309

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 249/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Rel. Fantini.
Processo tributario – Inammissibilità impugnazione – Difetto dei motivi di impugnazione – Assorbimento.

pag. 311

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 311/2024, depositata il 14/01/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Processo tributario –L. 130/2022, art.6 - Introduzione novella – Onere probatorio – Ridefinizione processuale – Operatività automatica – Esclusione - Contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Eccezione processuale – Idonea presunzione contraria – Obbligo adduzione – Sussiste – Ente impositore – Addossamento onere probatorio – Consegue.

pag. 312

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 314/2024, depositata il 14/01/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Attestazione conformità – Mancata indicazione – Dicitura alternativa – Redazione 3 originali identici – Non rileva – Ente resistente - Contumacia primo grado – Rileva – Giudice tributario – Presunzione mancanza conformità – Rileva - Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 313

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 318/2024, depositata il 15/01/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.
Processo tributario – Giudizio primo grado – Soggetto contribuente/ricorrente – Accoglimento ricorso introduttivo - Spese giudizio – Avvenuta compensazione – Ipotesi eccezionale – Mancato

avveramento - Giudice tributario – Omessa motivazione – Rileva - Indicazione circostanze/fatti controversia – Omessa indicazione – Rileva – Limitata attività difensiva – Idonea motivazione - Esclusione – Spese giudizio – Giudizio secondo grado - Riforma sentenza – Consegue.

pag. 314

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 357/2024, depositata il 16/01/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.
Processo tributario – Soggetto contribuente/appellante – Giudizio primo grado – Spese sostenute – Documentazione relativa – Omessa allegazione – Giudice tributario Supposta mancata inerenza – Rapporto tributario controverso - Impedito vaglio – Sussiste – Soggetto contribuente/appellante – Omissione probatoria – Rigetto opposizione – Consegue.

pag. 314

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 368/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Processo tributario – Giudice tributario - Questione rilevata d'ufficio – Inammissibilità pregiudiziale – Questione puro diritto - Sussiste – Obbligo riserva decisione – Esclusione – Assegnazione termine parti – Non inferiore 20 giorni – Non superiore 40 giorni - Produzione eventuali memorie – Questione puro fatto - Esclusione – Questione mista – Esclusione - Motivi appello non esaminati – Espresso assorbimento – Legittimazione deposito sentenza – Consegue.

pag. 315

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 397/2024, depositata il 17/01/2024 – Pres. Sessa, Rel. Aiello.
Processo tributario – Soggetto contribuente/appellante – Ricorso introduttivo – Istanza trattazione remoto – Collegio giudicante – Mancato accoglimento – Soggetto contribuente/appellante - Atti successivi – Deposito plurime memorie – Rileva – Violazione diritto difesa – Esclusione.

pag. 315

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 662/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.
Processo tributario – Giudicato Penale – Sentenza penale irrevocabile di assoluzione – Giudicato esterno – Efficacia automatica nel processo tributario – Esclusione – Fonte di prova nel giudizio tributario – È tale - Valutazione della rilevanza – Necessità – Presupposto – Irrevocabilità assoluzione – Prova – Onere in capo al contribuente – Sussiste.

pag. 316

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 796/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Scipioni.
Processo tributario - Redditi da lavoro di dipendente - Ambasciata Stati Uniti in Italia – Irpef – Convenzioni contro la doppia imposizione –Servizi resi sul territorio di un altro Stato – Cittadinanza e residenza in tale altro Stato.

pag. 318

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 876/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. Fortunato, Rel. Fortuni.
Processo tributario – Soggetto contribuente - Dichiarazione IVA – Omessa presentazione - Rileva – Obblighi formali IVA – Registrazione Fatture – Mancata osservanza - Rileva – Liquidazione IVA – Mancata osservanza – Rileva - Fatture acquisto – Mera produzione giudizio - Giudice tributario – Acquisti effettuati - Soggetto debitore IVA – Impedita verifica – Sussiste – Acquisti effettuati – Costi

sostenuti - Utilizzo esercizio impresa – Impedita verifica – Sussiste – Detrazione IVA acquisti – Legittimità disconoscimento – Lesione principio neutralità – Esclusione.

pag. 319

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 884/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda

Processo tributario – Giudice secondo grado – Nomina CTU - Soggetto contribuente – Nomina CTP – Compiuto assolvimento – Rileva - Ente impositore – Nomina CTP – Omesso assolvimento – Rileva – Termine operazioni peritali – CTP soggetto contribuente – Memorie replica – Avvenuta produzione - Ente impositore – Memorie replica – Omessa produzione – Implicita accettazione conclusioni – Sussiste.

pag. 319

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1119/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.

Processo tributario - Prescrizione - Interruzione - Atti interruttivi - Riconoscimento del diritto - Istanza di rateazione - Interruzione della prescrizione - Rilevanza - Intenzione ricognitiva - Necessità – Esclusione.

pag. 320

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1123/2024, depositata il 19/02/2024 – Pers. Pannullo, Rel. Frettoni

Processo tributario – Giudice del rapporto tributario – Atto impositivo legittimo – Superabile se contribuente dimostra sussistenza presupposti agevolazione - Finanza Locale - IMU Avviso di accertamento – agevolazioni – Sussistenza presupposti – Dimostrazione in giudizio – Riconoscibilità.

pag. 322

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1205/2024, depositata il 21/02/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.

Processo tributario – Riscossione – Impugnabilità del ruolo - Violazioni tributarie e sanzioni – Rapporti pendenti – Estratto di ruolo non autonomamente impugnabile – Specifiche condizioni – Pregiudizio per la partecipazione ad una procedura d'appalto – Pregiudizio per la riscossione di somme dovute da soggetti pubblici – Perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

pag. 324

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1223/2024. depositata il 21/02/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.

Processo tributario – Accertamento – Onere probatorio a carico – Art. 2697 c.c. – Violazioni contestate con l'atto impugnato – Presunzioni semplici ex art. 2729 c.c. – Modifica della disciplina – Art. 7, d.lgs. 546/1992, co. 5-bis – Regole di valutazione della prova.

pag. 325

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1274/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.

Processo tributario - Impugnazione dell'intimazione di pagamento per difetto di notifica delle cartelle presupposte – Produzione in giudizio, da parte dell'Agente della Riscossione, delle relate attestanti la notifica delle cartella – Necessità di contestare la ritualità della notifica mediante memoria integrativa ex art. 24, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 – Sussiste.

pag. 326

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1276/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.
Processo tributario – Impugnazioni – Impugnazione incidentale tardiva – Interesse alla proposizione – Derivante dell'impugnazione principale – Sussiste – Interesse preesistente – Impugnazione incidentale tempestiva – Necessaria – Impugnazione incidentale tardiva – Inammissibile.
pag. 327

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 1325/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Lo Surdo, Rel. Ruggiero.
Processo tributario - Finanza locale – Irap – Intangibilità dell'accertamento – Atto di adesione – Limite al contenuto dell'atto – Diritto al rimborso – Compete.
pag. 328

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1388/2024, depositata il 27/02/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Processo tributario – Impugnazione estratto di ruolo – Inammissibilità – Impugnazione cartelle di pagamento per invalidità della notifica – Inammissibilità - Art. 12 co. 4 bis d.P.R. n. 602/1973 – Applicazione retroattiva – Deduzione e prova specifico interesse ad agire.
pag. 329

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza 1503/2024, depositata il 04/03/2024 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.
Processo tributario – Tributi locali – TASI – Accertamento tributario – Cessazione della materia del contendere – Spese di giudizio – Soccombenza virtuale.
pag. 330

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1532/2024, depositata il 05/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Lostorto.
Processo tributario – Impugnazione estratto di ruolo – Omessa notifica delle cartelle di pagamento – Inammissibilità del ricorso – Art. 3-bis del d.l.. n. 146/2021 – Modifiche al dPR 602/1973 – Interesse qualificato.
pag. 331

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1840/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò
Processo tributario – Giudicato esterno – Capacità espansiva in altro giudizio dell'accertamento sulla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune dei giudizi – Sussiste anche se gli accertamenti oggetto del giudicato riguardano soggetti diversi rispetto a quelli parte del secondo giudizio.
pag. 332

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1846/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò
Processo tributario – Giudizio di appello – Specificità dei motivi di gravame – Necessità – Inammissibilità dell'appello.
pag. 334

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1852/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. e Rel. Silverio Tafuro.

Processo tributario - Atti impugnabili - Estratto di ruolo — Art. 12, co. 4-bis, d.P.R. n. 602/1973 non è atto impugnabile – Applicabilità retroattiva – Ricorre.

pag. 335

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1888/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Processo tributario - Ruolo – Mancata notifica – Decadenza - Potere di autotutela – Annullamento – Diniego –Impugnazione – Inammissibilità – Vizi dell'atto – Illegittimità del rifiuto.

pag. 336

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 1894/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel. Crisanti.
Processo tributario - Definizione agevolata – Dichiarazione liti pendenti – Rinuncia – Versamento delle quote dovute – Perfezionamento adesione – Estinzione – Cessata materia del contendere – Compensazione delle spese giudiziali.

pag. 337

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2154/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Palillo, Rel. Savo Amodio.
Processo tributario – Ente resistente – Conferimento servizio riscossione – Determinazione amministrativa – Rileva – Tipo organizzativo – Rileva – Soggetto contribuente - Contestazione legittimità – Esclusione – Giudice amministrativo - Competenza esclusiva – Rileva - Giudice tributario adito – Potere disapplicazione – Esclusione – Difetto giurisdizione – Sussiste.

pag. 338

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2182/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Opposizione atto pignoramento – Opposizione cartelle pagamento sottese – Eccezione preliminare - Mancata notifica – Rileva - Concessionario riscossione – Compiuta notifica - Onere probatorio – Avvenuto assolvimento – Giudice tributario – Superamento eccezione preliminare – Rileva – Opposizione atto pignoramento – Devoluzione Giudice ordinario – Rileva.

pag. 339

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2185/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.
Processo tributario – Soggetto ricorrente – Spese giudizio – Lite temeraria – Richiesta condanna – Motivi ricorso – Sostanziale temerarietà ciascuno – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Danno subito – Onere probatorio – Omesso assolvimento — Soccombenza dolosa – Esclusione – Soccombenza gravemente colposa – Esclusione –Giudice tributario - Condanna spese giudizio ordinarie.

pag. 339

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2204/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Sorretino, Rel. Blasi.
Processo tributario – Scrittura privata – Disconoscimento controparte processuale – Richiesta verificazione – Rileva – Ente impositore – Cartellone pubblicitario - Imposta pubblicità – Accertamento temporale – Produzione fotografica - Disconoscimento controparte processuale - Giudice tributario adito – Obbligo verificazione – Esclusione - Accertamento conformità originale – Ammissibilità utilizzo presunzioni – Consegue.

pag. 340

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2210/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Processo tributario – Ruolo esecutivo – Soggetto contribuente - Cartella pagamento – Eccezione mancata notifica – Ente impositore – Richiesta integrazione contraddittorio – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Controparti processuali – Obbligo simultanea presenza – Esclusione – Valida instaurazione processo – Sussiste - Giudice tributario – Rigetto richiesta – Vincolatività sentenza – Controparti processuali presenti – Consegue.

pag. 341

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2246/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Lepore, Rel. Ruggiero.
Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Atto impositivo definitivo – Istanza annullamento autotutela – Pubblica Amministrazione – Originario rilevante interesse generale – Esclusione – Sopravvenuto rilevante interesse generale – Esclusione - Ente impositore – Diniego espresso – Rileva – Discrezionalità amministrativa – Sussiste – Giudice tributario adito – Esercizio sindacato merito – Esclusione – Eventuale pronuncia giudiziale – Attività amministrativa – Indebita sostituzione.

pag. 342

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2253/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Cotta, Rel. Perone.
Processo tributario – Annullamento in autotutela atto impugnato – Refusione spese di lite – Soccombenza virtuale.

pag. 342

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2325/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.
Processo tributario – Giudicato esterno – Effetto vincolante – Imposte periodiche – IMU – Elementi costitutivi della fattispecie – Elementi variabili.

pag. 343

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2443/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Processo tributario – Violazione del diritto al contraddittorio preventivo – Mera facoltà – Accesso ai conti correnti bancari del contribuente – Presunzione juris tantum ex art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, e art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 600 del 1973 – Legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie.

pag. 345

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2565/2024, depositata il 18/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.
Processo tributario – Impugnazione del ruolo e della cartella invalidamente notificata – Presupposti – Mancata prova – Inammissibilità.

pag. 346

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2602/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.

Processo tributario - Estratto di ruolo – Impugnazione solo unitamente all'atto impositivo – Esclusione dell'autonoma impugnabilità – Insussistenza di giudicato implicito derivante dalla sentenza di primo grado – Mancata prova di un pregiudizio specifico – Carenza dell'interesse ad agire ex articolo 100 c.p.c.

pag. 348

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2636/2024, depositata il 22/04/2024 - Pres. e Rel. Lepore.
Processo tributario - Giudicato esterno – Detrazione IRPEF - Ristrutturazioni edilizie – Estensione degli effetti di una sentenza passata in giudicato relativa ad un'altra annualità – Sussiste.

pag. 349

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2875/2024, depositata il 30/04/2024 – Pres. Lentini, Rel. Lunerti.
Processo tributario - Accertamento con adesione – Preclusione ulteriore attività accertativa – Non sussiste - Ritenute a titolo di acconto effettuate ma non versate – Responsabilità del soggetto sostituito – Mancanza di buona fede – Sussiste.

pag. 350

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2923/2024, depositata il 02/05/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Processo tributario – Spese di giudizio – Compensazione delle spese di lite – Limiti, condizioni e principi applicabili – Individuazione – Mancanza di integrale chiarezza della controversia superata solo dal successivo deposito della documentazione prodotta a giudizio già incardinato – Compensazione delle spese di lite – Legittimità.

pag. 351

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3151/2024, depositata il 10/05/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Soggetto contribuente - Ricorso appello principale – Ente impositore appellato – Costituzione giudizio – Atto impugnato – Annullamento autotutela – Ente impositore appellato – Mancata produzione giudizio – Soggetto contribuente – Mancata produzione giudizio – Giudice tributario – Esaurimento rapporto tributario controverso – Impedita verifica - Richiesta avanzata - Cessata materia contendere – Spese compensate - Non procedibilità – Sussiste.

pag. 353

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3155/2024, depositata il 10/05/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Giudicato esplicito – Sussistenza questioni pregiudiziali – Soggetto soccombente – Statuizione merito – Avvenuta impugnazione - Giudicato implicito – Impedita formazione – Rileva - Giudicato esplicito – Mancanza proponibilità azione – Soggetto soccombente – Statuizione merito – Avvenuta impugnazione - Giudicato implicito – Impedita formazione – Giudicato esplicito – Avvenuta opposizione – Assenza questioni pregiudiziali – Giudicato implicito – Impedita formazione – Consegue - Giudicato implicito – Legittimazione proponibilità azione – Giudicato implicito – Impedita formazione – Consegue.

pag. 354

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3185/2024, depositata il 13/05/2024 – Pres. Panzani, Rel. Riccio.

Processo tributario – Copia fotostatica documento – Parte resistente – Produzione giudizio – Efficacia rappresentativa – Sussiste – Giudice tributario – Obbligo disconoscimento – Esclusione – Soggetto contribuente – Ricorso introduttivo - Mancanza conformità originale - Eccezione processuale – Non rileva – Specifiche difformità documento – Obbligo individuazione – Omesso adempimento – Giudice tributario – Ammissibilità produzione documentale – Consegue.

pag. 355

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3223/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.

Processo tributario – Concessionario riscossione – Cartella pagamento – Notifica mezzo posta - Soggetto contribuente – Assenza contenuto plico – Contestazione processuale – Mancato accoglimento - Soggetto contribuente – Errore revocatorio – Avvenuto proposizione - Onere probatorio – Omesso assolvimento – Rileva – Giudice tributario – Vicinanza prova – Sussiste – Rigetto ricorso revocazione – Consegue.

pag. 356

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3225/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Sessa, Rel. Basile.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Ente impositore resistente – Concessionario riscossione resistente - Giudizio appello – Richiesta riforma – Esistenza obbligazione tributaria - Concessionario riscossione – Omessa notifica appello – Termine impugnazione – Avvenuto decorso – Non rileva - Causa scindibile – Sussiste - Contraddittorio processuale - Obbligo integrazione – Esclusione.

pag. 356

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3230/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Processo tributario – Ricorso in appello principale – Controparte appellata – Soccombenza primo grado - Pregresso interesse gravame – Rileva – Proposizione gravame incidentale – Oggettiva inammissibilità – Consegue.

pag. 357

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3294/2024, depositata il 17/05/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Processo tributario - Ristretta base – Presunzione distribuzione utili occulti – Onere della prova - Rapporti tra processo penale e processo tributario – Formazione del giudicato penale - Non direttamente invocabile nel processo tributario.

pag. 358

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3481/2024, depositata il 27/05/2024 – Pres. e Rel. Salzano.

Processo tributario - Illegittimità avviso di accertamento – Notifica ricorso e contestuale istanza di reclamo – Costituzione in giudizio ricorrente – Autotutela ente impositore – Estinzione giudizio per cessazione materia del contendere – Condanna alle spese di lite.

pag. 360

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3502/2024, depositata il 27/05/2024 – Pres. e Rel. Picone.

Processo tributario – Estratto di ruolo – Impugnabilità - Condizioni - Interesse ad agire - Sussistenza al momento della pronuncia – Necessità - Onere prova - Contribuente – Spetta.

pag. 361

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 15 – Sentenza n. 3603/2024, depositata il 29/05/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Buccaro
Processo tributario - IVA, IRPEF – Reddito d'impresa – Indagini bancarie – Presunzioni legali relative – Inversione dell'onere della prova – Valore probatorio delle dichiarazioni di terzi – Cessazione dell'attività d'impresa – Chiusura della partita IVA – Ricostruzione induttiva del reddito.
pag. 363

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3761/2024, depositata il 04/06/2024 – Pres. e Rel. Lunerti
Processo tributario – Soggetto contribuente - Dichiarazione TARI – Avvenuta presentazione – Invio mezzo fax – Onere probatorio – Omesso assolvimento - Ente locale – Mancata costituzione giudizio – Rileva – Confutazione produzione avversa – Mancato avveramento - Principio non contestazione – Rileva - Giudice primo grado – Fatto non contestato – Mancata considerazione – Riforma sentenza appellata – Consegue.
pag. 364

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3779/2024, depositata il 05/06/2024 – Pres. e Rel. Pannullo.
Processo tributario – Soggetto contribuente – Immobile ceduto – Ente impositore – Rideterminazione valore compravendita – Notifica avviso rettifica liquidazione – Soggetto contribuente – Avvenuta opposizione – Giudizio sub judice – Rileva - Ente impositore – Determinazione plusvalenza tassabile - Notifica avviso accertamento – Soggetto contribuente – Avvenuta opposizione – Soccombenza primo grado – Formazione giudicato – Non rileva – Pagamento IRPEF dovuta – Non rileva – Giudizio avviso rettifica liquidazione – Accoglimento ricorso contribuente – Formazione giudicato – Rileva – Accertamento rapporto tributario controverso – Rileva - IRPEF pagata – Richiesta rimborso - Illegittimità diniego espresso – Consegue.
pag. 365

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3797/2024, depositata il 06/06/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Aquino.
Processo tributario – Soggetto contribuente – Agevolazione fiscale spettante – Ente impositore – Omesso riconoscimento – Soggetto contribuente – Richiesta rimborso – Diniego espresso - Giudizio diniego rimborso – Anno imposta 2010 – Giudicato favorevole contribuente – Rileva - Ente impositore – Anno imposta 2010 – Effettuazione rimborso – Rileva – Ente impositore – Agevolazione fiscale spettante Anni imposta successivi – Omessa applicazione - Soggetto contribuente – Proposizione ricorso ottemperanza – Oggettiva inammissibilità – Consegue.
pag. 366

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3881/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. e Rel. Perla.
Processo tributario– Tari – Ricorso avverso cartella di pagamento – Corretta notifica degli atti tributari – Prescrizione e Decadenza – Rigetto.
pag. 367

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3938/2024, depositata il 13/06/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Processo tributario - Abuso del diritto – Beneficiario effettivo – Onere della prova – Disconoscimento della sostanza economica di una società holding – Compensazione spese.
pag. 369

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4074/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Processo tributario - Spese del giudizio – Principio di soccombenza – Soccombenza virtuale – Compensazione delle spese.
pag. 370

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4267/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.
Processo tributario – Mancanza motivi specifici impugnazione – Sinteticità appello – Inammissibilità appello – Non sussiste.
pag. 372

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15, Sentenza n. 4344/2024, depositata il 28/06/2024, Pres. e Rel. Mazzi.
Processo tributario - Imposta regionale sulla benzina per autotrazione - IRBA –Legge che sopprime il tributo e salva gli effetti delle obbligazioni già insorte — L'Ufficio preserva il contenzioso sino a sentenza che rileva contrasto con normativa unionale Condotta dell'Ufficio improntata a diligenza - Cessata materia del contendere - Compensazione delle spese di giudizio – Sussistenza dei giusti motivi - Legittimità.
pag. 373

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4349/2024, depositata il 28/06/2024 – Pres. e Rel. Filocamo.
Processo tributario - Cartella di pagamento - Tari – Omessa liquidazione – Avviso di accertamento presupposto – Vizio di notifica – Deposito documenti in appello – Limiti – Vecchia disciplina art. 58 d.lgs. n. 546/1992 – Modifiche normative d.lgs. n. 220/2023 – Nuovo comma terzo art. 58 d.lgs. 546/1992.
pag. 375

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4543/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. e Rel. Maio.
Processo tributario – Rimborso IVA – Istanza di rimborso – Termine perentorio – Onere della prova.
pag. 377

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4648/2024, depositata il 12/07/2024 – Pres. e Rel. Lepore.
Processo tributario – Impugnabilità condizionata estratto di ruolo – Applicabilità ai processi anche non tributari in corso – Sussiste.
pag. 378

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5202/2024, depositata il 11/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.
Processo tributario – Giudizio primo grado – Parziale accoglimento ricorso – Soggetto contribuente – Giudizio secondo grado – Proposizione appello principale – Istanza sospensione cautelare – Fumus boni juris – Periculum in mora – Obbligo presenza congiunta – Sussiste – Decisione primo grado – Conseguenze pregiudizievoli – Argomentazioni generiche assertive – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Istanza sospensione cautelare – Legittimità rigetto – Consegue.
pag. 378

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5248/2024, depositata il 16/08/2024 – Pres. Picone, Rel. Aquino
Processo tributario – Riassunzione causa – Atto impugnazione – Esclusione – Attività impulso processuale – Rileva – Prosecuzione giudizio – Rileva – Parti processuali – Posizione processuale originaria – Rileva – Perimetro decisionale – Norme diritto - Violazione falsa applicazione - Giudice rinvio – Sentenza cassata - Obbligo uniformazione – Vizi motivazione – Punti decisivi controversia – Giudice rinvio – Sentenza cassata - Fatti precedentemente accertati – Libera valutazione – Apprezzamento complessivo – Statuizione sostitutiva – Sentenza cassata – Dichiarazione sostitutiva atto notorio – Giudice rinvio – Scrutinio ammissibilità probatoria – Rileva.
pag. 379

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5379/2024, depositata il 28/8/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.
Processo tributario – Contraddittorio preventivo – Prova di resistenza – Tributi armonizzati – IVA – Neutralità dell'imposta.
pag. 380

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5382/2024, depositata il 28/8/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.
Processo tributario – Principio di non contestazione – Onere della prova.
pag. 382

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5387/2024, depositata il 29/8/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Giudicato esterno – Rendita catastale – Nullità notifica revisione – Imposte periodiche – IMU – Antecedente logico giuridico – Principio di soccombenza – Gravi ed eccezionali ragioni.
pag. 383

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5416/2024, depositata il 02/09/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Processo tributario - Canoni, Radioaudizioni e circolari - Canone per la stipula di contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di telefonia mobile - Cartella di pagamento – Notifica della cartella di pagamento – Prescrizione decennale – Prova - Accoglie.
pag. 384

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio – Sez. 8 – Sentenza n. 5908/2024, depositata il 03/10/2024 – Pres. Picone - Rel. Novelli.
Processo tributario - Cartella di pagamento – Contributi previdenziali – Omesso pagamento – Giurisdizione del giudice ordinario e non del giudice tributario - Legittimità – Sussiste.
pag. 385

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio - Sezione 12 – Sent. n. 6374/2023, depositata il 23/10/2024 **– Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.**
Processo tributario - Estratto di ruolo – Cartella di pagamento – Non impugnabilità - Sussiste - Spese di lite – Richiesta di compensazione – Sentenza di appello confermativa di quello di primo grado - Motivo aggiunto in appello – Legittimità - Sussiste
pag. 386

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6480/2024, depositata il 25/10/2024 – Pres. Cotta, Rel. Leone.
Processo tributario – disamina domande giudiziarie nell'ordine di cui all'art. 276, co. 2, c.p.c. – possibilità di deroga da parte del Giudice - decisione della vertenza in base alla" ragione più liquida";
Registro, Ipotecarie e Catastali – Conferimento in trust di diritto di amministrazione di immobile – Tassazione – Imposta di Registro in misura fissa e non proporzionale.
pag. 388

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7052/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. e Rel. Speranza.
Processo tributario - Giudizio di ottemperanza – Mancato pagamento spese di giudizio – Contributo Unificato - Esecutività delle sentenze tributarie - Commissario ad Acta.
pag. 389

REGISTRO, IPOTECARIE E CATASTALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 250/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Registro, ipotecarie e catastali – Rendita catastale – Classamento catastale – Avviso di classamento – Obbligo di motivazione – Criteri di stima – Esclusione di beni strumentali all'attività – Non funzionali – Pretesa infondata – Rigetto.
pag. 392

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1108/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Maio, Rel. Dongiovanni.
Registro, ipotecarie e catastali – Agevolazioni prima casa – Trasferimento della residenza – Trasferimento formale – Necessita - Decadenza dall'agevolazione salvo causa forza maggiore.
pag. 392

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1220/2024, depositata il 21/2/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.
Registro, ipotecarie e catastali – Statuto del contribuente – Processo tributario – Accertamento – Omesso versamento – Registrazione dell'atto giudiziario – Presupposto impositivo – Diritto di difesa – Estremi della pronuncia – Norma che prevede l'imposizione – Aliquota – Imponibile – Vincolo di solidarietà – Liquidazione dell'imposta.
pag. 394

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1373/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Flamini.
Registro, ipotecarie e catastali – Transazione novativa – Alternatività Iva-registro – Enunciazione – Artt. 22 e 29 d.P.R. n. 131/1986.
pag. 395

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 1895/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel. D'Urso.
Registro, ipotecarie e catastali – Atti autorità giudiziaria – Controversie civili – Definizione parziale - Impugnazione o impugnabilità dell'atto – Rimborso e conguaglio – Procedimento autonomo.
pag. 396

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1899/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Registro, ipotecarie e catastali – DOCFA – Obbligo di sopralluogo – Stima diretta - Obbligo di motivazione – Potere di rettifica – Scostamenti significativi – Accoglimento appello – Principio di soccombenza delle spese.
pag. 397

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2028/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.
Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Lodo arbitrale – Provvisoria esecutività – Irrilevanza fiscale –Presupposto del tributo - Esistenza del lodo quale titolo giudiziale.
pag. 398

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2054/2024, depositata il 28/03/2024 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.
Registro, ipotecarie e catastali – Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE) – Atti propri dei GEIE – Agevolazioni - Imposta di registro – Imposta in misura fissa – Compete – Limiti – Compravendita immobiliare.

pag. 399

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2057/2024, depositata il 28/03/2024 – Pres. Fantini, Rel. Speranza.
Registro, ipotecarie e catastali – Compravendita immobile uso ufficio – Valutazione – Quotazioni OMI – Strumento di ausilio per indicazioni di massima - Considerazione dello stato conservativo e delle condizioni di fatto e di diritto – Perizia di parte sulla determinazione del valore commerciale - Necessità di tenerne conto.

pag. 401

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2077/2024, depositata il 29/03/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Giorgianni.
Registro, ipotecarie e catastali – Imposta ipotecaria – Ipoteca volontaria – Garanzia rateazione tributi erariali – Formalità nell'interesse dello Stato - Esenzione – Compete.

pag. 402

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2117/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.
Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di rettifica e liquidazione – Accertamento maggior valore dell'immobile compravenduto – Stato di abbandono e degrado del compendio – Stima basata sulla consistenza desunta dalla planimetria catastale e sui valori posti in comparazione – Idonea – Rettifica del valore finale col metodo comparativo – Legittima – Assenza di sopralluogo – Irrilevante – Stato manutentivo scadente valutato nella perizia d'ufficio - Sufficienza.

pag. 403

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2283/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Del Giudice.
Registro, ipotecarie e catastali – Atti giudiziari – Soggetti obbligati al pagamento – Parti in causa – Mandatario con rappresentanza – Registrazione atti giudiziari – Avviso di liquidazione – Motivazione – Necessità di allegazione dell'atto registrato – Non sussiste.

pag. 404

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2287/2024, depositata il 08/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.
Registro, ipotecarie e catastali – Decreto di riconoscimento del lodo arbitrale straniero – Riconoscimento lodo – Imposta di registro in misura proporzionale.

pag. 405

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2461/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Castiello.
Registro, ipotecarie e catastali– Decreto ingiuntivo – Difetto di motivazione – Allegazione atto richiamato – Riproduzione contenuto essenziale.

pag. 407

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2611/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Frattarolo.
Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro– Cessione di partecipazioni sociali – Enunciazione degli atti – Finanziamenti soci – Coincidenza delle parti – Alternatività Iva/Registro – Operazioni esenti iva - Pretesa fondata.
pag. 407

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2652/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Registro, ipotecarie e catastali – Cessione d'azienda o del suo ramo – Determinazione della base imponibile – Esclusione dei debiti o gli altri oneri inerenti all'azienda ceduta.
pag. 408

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5431/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Registro, ipotecarie e catastali – art. 22, TUR – Enunciazione – Finanziamento soci enunciato in verbale di assemblea – Identità delle parti intervenute – Contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso – Cessazione degli effetti delle disposizioni già enunciate – Conseguente riduzione della base imponibile.
pag.409

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 5500/2024, depositata il 06/09/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.
Registro, ipotecarie e catastali – Factoring – Tassazione proporzionale o fissa – Atto di accertamento risoluzione – Clausola risolutiva espressa Retrocessione del credito –Alternatività Iva – Imposta di registro – Pretesa fondata.
pag. 411

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 5620/2024, depositata il 16/09/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.
Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro - Rettifica del valore di beni oggetto di compravendita – Motivazione dell'atto impositivo –Conoscenza della pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali – Efficacia probatoria dei "valori OMI" – Valutazione della sufficienza.
pag. 411

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5904/2024, depositata il 26/09/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Costituzione di diritti reali di godimento – Diritto di superficie su terreno agricolo – Distinzione tra "costituzione" e "trasferimento" – Aliquota del 9% – Sussiste – Aliquota del 15% – Esclusione.
pag. 413

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 6490/2024, depositata il 28/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Lello.
Registro, ipotecarie e catastali – Agevolazione "prima casa" – Pre-possidenza di altra abitazione locata a terzi – Inidoneità a soddisfare esigenze abitative – Successivo acquisto di abitazione nello stesso Comune – Spettanza dell'agevolazione.
pag. 414

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7123/2024, depositata il 22/11/2024 – Pres. Catania, Rel. Polito.
Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile - Decreto ingiuntivo – Enunciazione Fideiussioni.
pag. 415

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7415/2024, depositata il 06/12/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.
Registro, ipotecarie e catastali – Trasferimento immobiliare – Rettifica del valore venale sulla base delle informazioni desunte dalla banca dati OMI e dalle quotazioni del listino ufficiale della Borsa immobiliare di Roma – Insufficienza - Produzione di perizia giurata di parte – Validità.
pag. 416

RIMBORSI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 245/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Rimborsi – Rimborsi IVA – Cessazione attività – Società non operativa – Società in liquidazione – Situazioni indipendenti dalla volontà – Impossibilità oggettiva – Competono.
pag. 418

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 756/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.
Rimborsi – Silenzio rifiuto – Accise armonizzate – Energia elettrica – Addizionali – Inammissibilità – Comunicazione ad Agenzia delle entrate – Onere informativo – Reddito di impresa – Riaddebito – Rivalsa – Traslazione – Cliente finale.
pag. 418

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4, Sentenza n. 4065/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Greco, Rel. Molino.
Rimborsi -Mancato pagamento di imposte per condotta penalmente rilevante del commercialista – Versamento del contribuente per imposte e sanzioni – Domanda rimborso delle sanzioni - Silenzio rifiuto dell'Amministrazione – Denuncia e sentenza del Tribunale Penale – Sufficienza - Rimborso– Compete.
pag. 420

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4788/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Rimborsi - Diniego rimborso IVA –Minore eccedenza detraibile del triennio – Società di comodo – Società in perdita sistematica – Società non operative – Prova contraria – Oggettive situazioni di carattere straordinario – Soggetto passivo IVA – Diritto di detrazione – Principi di neutralità e proporzionalità.
pag. 423

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5310/2024, depositata il 21/08/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Lostorto.
Rimborsi - Diniego – Inammissibilità appello – Passaggio in giudicato della sentenza impugnata – Nullità della notifica del ricorso in appello – Decesso del procuratore domiciliatario nelle more del giudizio di primo grado – Conoscenza dell'evento "morte" – Interruzione automatica – Nullità "relativa" – Non rilevabile "ex officio" – Non eccepibile da controparte – Sanatoria.
pag. 424

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7210/2024, depositata il 28/11/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.
Rimborsi - Diniego Rimborso Ires – Irap Deducibile – Presupposto di Deducibilità - Costo del personale –Deducibilità analitica – Deducibilità forfettaria – Transfer pricing.
pag. 426

RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 221/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Riscossione – Notifica cartella di pagamento – Notificazione eseguita a mezzo Pec – Indirizzo Pec mittente – Iscrizione pubblici registri- Assente – Non rilevanza.
Attestazione di consegna della Pec – Perfezionamento della notifica – Sussiste.

pag. 428

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 729/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. e Rel. Picone.
Riscossione - Preavviso di fermo – Notifica atti impositivi – Decadenza – Omessa notifica – Onere probatorio – Irreperibilità assoluta – Avvenuta conoscenza – Certificato storico di residenza – Cartella esattoriale – Nullità dell'atto.

pag. 430

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1023/2024, depositata il 13/02/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Solaini.
Riscossione - Cartella di pagamento- IRPEF- Giudicato esterno - Responsabile d'imposta - Visto di conformità - Dichiarazione dei redditi.

pag. 431

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1321/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Riscossione – Imposta di registro – Controllo automatizzato – Omesso versamento imposte dichiarate – Cartella di pagamento – Avviso bonario – Non necessario.

pag. 432

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1347/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Riscossione - Processo tributario – Estratto di ruolo – Impugnazioni – Pregiudizio – Interesse ad agire – Difetto di notifica – Onere della prova - Inammissibilità.

pag. 433

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1862/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.
Riscossione - Estinzione delle società - Cancellazione dal registro delle imprese – Art. 28, co. 4. d.lgs. n. 175/2014 - Non è preclusa nei successivi cinque anni l'esercizio della pretesa creditoria tributaria.

pag. 434

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2135/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Buccaro.
Riscossione – Ricorso avverso l'estratto di ruolo – Inammissibile – L'estratto di ruolo non è direttamente impugnabile, fatta eccezione per alcuni casi previsti dalla legge – Pretesa fondata - Non ricorrono i motivi.

pag. 436

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2431/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Scipioni.
Riscossione – Irpef – Ritenute d'acconto – Omesso versamento del sostituto – Responsabilità solidale del sostituito – Sussistenza – Esclusione – Fondamento.
pag. 437

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2765/2024, depositata il 24/04/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Nispi Landi.
Riscossione – Intimazione di pagamento – Accettazione di eredità con beneficio di inventario – Limitazione di responsabilità degli eredi – Sussiste – Conclusione della procedura di accettazione beneficiata – Necessità – Incapienza della massa ereditaria – Responsabilità degli eredi – Non sussiste.
pag. 438

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3, Sentenza n. 4086/2024, depositata il 20/06/2024 – Pres. e Rel. Palillo.
Riscossione - Cartella di pagamento – Liquidazione ex art. 36 bis dPR 600/73 – Motivazione – Riferimento agli elementi della dichiarazione (quadro, modulo, rigo, periodo di riferimento – Sufficienza.
pag. 441

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezione 18 – Sentenza n. 4092/2024, depositata il 20/06/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Riscossione – Ritenute operate dal sostituto - Omesso versamento di ritenute da parte del sostituto – Responsabilità solidale del sostituito – Non sussiste in via generale – Prova della partecipazione del contribuente al ruolo di cartiera del sostituto d'imposta – Responsabilità solidale – Sussiste.
pag. 443

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4284/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. e Rel. Fruscella.
Riscossione - Iscrizione ipotecaria – Notifica – Atto prodromico – Riscossione – Processo tributario – Preavviso di iscrizione ipotecaria – Eccezione – Non impugnabilità –Funzione cautelare – Bene impignorabile.
pag. 444

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4729/2024, depositata il 16/07/2024 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli
Riscossione – Irpef Addizionale Comunale – Cartella emessa ex artt. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 – Motivazione mediante esclusivo riferimento alla norma ed alla dichiarazione oggetto di controllo – Legittima se non si tratta di un accertamento automatico con funzione non meramente liquidatoria.
pag. 447

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4767/2024 depositata il 18/07/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Riscossione – Cartella di pagamento – Motivazione – Interessi – Motivazione per relationem – Validità.
pag. 341

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5362/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.

Riscossione – Cartella di pagamento non preceduta da avviso bonario – Notificazioni – Controlli automatizzati – Contraddittorio endoprocedimentale – Legittimità – Dichiarazione fiscale regolare – Nullità solo in caso di effettive incertezze rilevanti su dichiarazione.

pag. 448

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5933/2024, depositata il 04/10/2024 – Pres. e Rel. De Santi.
Riscossione – Cessione di ramo d'azienda – Debiti pregressi – Limiti – Cartella notificata al cedente – Intimazione di pagamento notificata al cessionario – Omessa richiesta dell'attestazione della posizione debitoria - Responsabilità solidale – Sussiste.

pag. 449

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 7308/2024, depositata il 05/12/2024 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.
Riscossione - Irpef – Cartella di pagamento —Iscrizione a ruolo ex art. 36 bis d.P.R. 600/1973 derivante dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione - Instaurazione preventiva del contraddittorio - Non necessita – Legittimità della pretesa erariale – Sussiste.

pag. 450

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7432/2024, depositata il 11/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.
Riscossione – Intimazione di pagamento – Impugnazione – Cartella di pagamento ritualmente notificata – Vizi propri – Limiti.

pag. 452

SUCCESSIONI E DONAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1853/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Giuseppe Coletta, Rel. Luigi Guadagni.
Successioni e donazioni – Chiamato all'eredità – Non è soggetto passivo – Rinuncia all'eredità – Ha effetto retroattivo – Conseguenze.

pag. 453

VIOLAZIONI TRIBUTARIE E SANZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4, Sentenza n. 4065/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Greco, Rel. Molino.
Violazioni tributarie e sanzioni – Mancato pagamento di imposte - Condotta penalmente rilevante del commercialista — Domanda rimborso per sanzioni corrisposte – Diniego - Denuncia - Sentenza favorevole del Tribunale - Non definitività – Irrilevanza - Rmborso delle sanzioni – Compete.
pag. 454

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5322/2024, depositata il 23/08/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Violazioni tributarie e sanzioni – Apposizione di visto infedele – CAF/professionista abilitato – Art. 39 del d.lgs. n. 241/1997 – Impianto punitivo – Favor rei – Applicazione limitata.
pag. 456

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6034/2024, depositata il 09/10/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Pannone.
Violazioni tributare e sanzioni - Visto di conformità infedele – Responsabilità dei CAF o dei professionisti che appongono il visto – Imposta sul reddito delle persone fisiche – Sanzioni – Principio del favor rei - Non si applica.
pag. 457

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 6321/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.
Violazioni tributarie e sanzioni – Cumulo giuridico – Mancata emissione di scontrini per corrispettivi – Condotta progressiva – Applicabilità – Sussiste.
pag. 459

VARIA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1117/2024, depositata il 19/02/2024 – Pers. Pannullo, Rel. Pieroni.
Varia - Accollo del debito altrui - Compensazione credito d'imposta - Inammissibilità.
pag. 461

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1310/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.
Varia - Imposta unica sulle scommesse – Sanatoria – Applicazione del regime presuntivo – Base imponibile – Soggetti non aderenti alla sanatoria – Decorrenza –Legittimità – Pretesa infondata.
pag. 463

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1322/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Perla, Rel. Marini.
Varia - Imposta regionale sulla benzina per autotrazione (Irba) –Rimborso – Annualità precedenti al 2021 – Natura dichiarativa delle sentenze della Corte di Giustizia – Disapplicazione norma interna.
pag. 465

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1864/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Varia – Imposta sulle scommesse sportive - Titolarità passiva - Concessione giochi a distanza – Principio di territorialità.
pag. 467

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2108/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Varia - Imposta sui concorsi pronostici e le scommesse – Scommesse raccolte da ricevitorie italiane per conto di bookmaker esteri – Gestione dell'attività di scommessa – Soggettività passiva del bookmaker estero – Solidarietà nell'obbligazione tributaria – A titolo principale – Territorialità del prelievo – Sussiste – Sovrapponibilità del prelievo con l'Iva – Non sussiste.
pag. 468

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3529/2024, depositata il 28/05/2024 – Pres. Clemente e Rel. Guadagni.
Varia - Imposta unica sulle scommesse – Soggetto passivo – Gestore di concorsi pronostici o scommesse – Gestore per conto terzi (ricevitoria) e gestore (bookmaker nazionale o estero) - Equiparazione – Ricevitoria per conto di bookmaker non residente – Coobbligati solidali – Sono tali - Mancanza di concessione - Irrilevanza – Fondamento – Principio di libertà di prestazione di servizi e lealtà fiscale.
pag. 470

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4295/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. e Rel. Fruscella.
Varia – Spese di lite – Compensazione – Deroga a Principio di soccombenza – Motivazioni gravi ed eccezionali – Necessita.
pag. 471

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4775/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Varia - Giochi, scommesse, concorsi, lotterie – Imposta unica sulle scommesse – Ricevitorie di bookmaker esteri – Soggetti passivi – Imposizione – Presupposti e limiti.

pag. 472

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 13 – Sentenza n. 5965/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.
Varie - Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Imposta unica - D.lgs. n. 504/1998 - Bookmakers esteri - Centri di Trasmissione Dati (CTD) – Contratto di scommessa – Perfezionamento sul territorio italiano Rileva Residenza fiscale estera del bookmaker – Irrilevanza.

pag. 474

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO

DEL LAZIO

—

ANNO 2024

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 209/2024, depositata il 05/01/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.
Notificazioni - Atti presupposti – Vizio di notifica.

pag. 277

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 215/2024, depositata il 05/01/2024 – Pres. e Rel. Fraioli.
Finanza Locale – ICI-IMU-TASI - Immobili di edilizia residenziale pubblica – Mancata richiesta e dimostrazione del diritto all'esenzione - Ater soggetto passivo - Sussiste.

pag. 177

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 217/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Blasi.
Processo tributario - Rimessione della causa alla corte di primo grado per omessa integrazione del contraddittorio.

pag. 305

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 218/2024, depositata il 08/01/2024– Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazioni - Omessa notifica degli atti prodromici – Prescrizione.

pag. 277

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 221/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazione – Notifica cartella di pagamento eseguita a mezzo Pec – Indirizzo Pec mittente – Iscrizione pubblici registri- Assenza – Non rilevanza.
Attestazione di consegna della Pec – Perfezionamento della notifica – Sussiste.

pag. 278

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 221/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Riscossione – Notifica cartella di pagamento – Notificazione eseguita a mezzo Pec – Indirizzo Pec mittente – Iscrizione pubblici registri- Assente – Non rilevanza.
Attestazione di consegna della Pec – perfezionamento della notifica – Sussiste.

pag. 428

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 224/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Irpef - Imposte sui redditi – Monitoraggio fiscale – Omessa dichiarazione – Violazione formale – Non sussiste – Buona fede – Irrilevanza.
pag. 238

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 228/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazioni – Notificazione a mezzo posta – Perfezionamento per il mittente – Consegna all'ufficio postale – Sussiste.
Attribuzione rendita catastale – Revisione in autotutela – Efficacia retroattiva – Sussiste.
pag. 280

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 233/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e rel. Fantini.
Processo tributario – Sentenza – Assorbimento – Carenza di motivazione – Non sussiste - Risultanze processo penale – Utilizzabilità – Sussiste.
pag. 306

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 234/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e rel. Fantini.
Irpef – Avviso di accertamento – Residenza estera – Mero dato formale dell'iscrizione all'anagrafe estera – Insufficienza – Centro dei propri interessi in Italia – Necessità.
pag. 239

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 238/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento – Difetto di motivazione – Indicazione elementi essenziali – Non sussiste.
Imu – Ente religioso – Esenzione – Non compete.
pag. 110

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 240/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.
Processo tributario – Tardiva costituzione in giudizio dell'appellato – Nullità – Non sussiste.
Riscossione – Impugnazione ruolo preceduta dalla notifica di cartelle di pagamento non impugnate – inammissibilità – Sussiste.
Riscossione – Impugnazione atti presupposti – Cartelle di pagamento regolarmente notificate ma non impugnate - Omessa integrazione del contraddittorio – Nullità – Non sussiste.
pag. 309

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 241/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres.e Rel. Fantini.
Finanza locale – ICI IMU TASI – Esenzione – Presupposti del tributo – Enti commerciali – Enti non commerciali – Presupposto oggettivo – Presupposto soggettivo – Modalità non commerciali – Pretesa infondata.
pag. 177

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 242/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Iva - Deduzione costi - Schede carburanti – Non deducibilità del costo – Non detraibilità dell'Iva. – Documentazione non esibita tempestivamente – Preclusione probatoria – Inutilizzabilità per accertamento in sede amministrativa e contenziosa – assenza di certezza compilativa.

pag. 255

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 243/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.
Finanza Locale - Contributi consortili – Potere impositivo – Onere della prova – Piano di classifica – Perimetro di contribuenza – Benefici diretti e specifici – Assoluzione onere probatorio – Non spettanti.

pag. 176

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 245/2024, depositata il 09/1/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Rimborsi – Rimborsi IVA – Cessazione attività – Società non operativa – Società in liquidazione – Situazioni indipendenti dalla volontà – Impossibilità oggettiva – Competono.

pag. 418

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 246/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento - Verifica fiscale – Statuto dei diritti del contribuente – Contraddittorio – Accertamento c.d. a tavolino – Non sussiste.

pag. 112

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 248/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.
Finanza Locale – TOSAP – Notificazione avviso di accertamento – Notificazione avviso di accertamento cartaceo – Responsabile del tributo – Potere del responsabile –
Tributi locali – TOSAP – Presupposto - Opera visibile – Pretesa infondata.

pag. 224

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 249/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Processo tributario – Inammissibilità impugnazione – Difetto dei motivi di impugnazione – Assorbimento.

pag. 311

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 250/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Registro, ipotecarie e catastali – Rendita catastale – Classamento catastale – Avviso di classamento – Obbligo di motivazione – Criteri di stima – Esclusione di beni strumentali all'attività – Non funzionali – Pretesa infondata – Rigetto.

pag. 392

Corte di Giustizia tributaria di II del Lazio, sez. 9 – Sentenza n. 259/2024, depositata il 09/01/2024 - Pres. Lo Surdo, Rel. Di Maio.
Accertamento - Compensazione crediti dell'accollante con i debiti dell'accollato - Esclusione - Indebita compensazione - Sussiste - Irrogazione sanzione all'accollato - Contraddittorio preventivo obbligatorio - Ipotesi tassative - Atto di recupero – Esclusione.

pag. 113

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 311/2024, depositata il 14/01/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Processo tributario –L. 130/2022, art.6 - Introduzione novella – Onere probatorio – Ridefinizione processuale – Operatività automatica – Esclusione - Contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Eccezione processuale – Idonea presunzione contraria – Obbligo adduzione – Sussiste – Ente impositore – Addossamento onere probatorio – Consegue.
pag. 312

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 314/2024, depositata il 14/01/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Attestazione conformità – Mancata indicazione – Dicitura alternativa – Redazione 3 originali identici – Non rileva – Ente resistente - Contumacia primo grado – Rileva – Giudice tributario – Presunzione mancanza conformità – Rileva - Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.
pag. 313

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 318/2024, depositata il 15/01/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.
Processo tributario – Giudizio primo grado – Soggetto contribuente/ricorrente – Accoglimento ricorso introduttivo - Spese giudizio – Avvenuta compensazione – Ipotesi eccezionale – Mancato avveramento - Giudice tributario – Omessa motivazione – Rileva - Indicazione circostanze/fatti controversia – Omessa indicazione – Rileva – Limitata attività difensiva – Idonea motivazione - Esclusione – Spese giudizio – Giudizio secondo grado - Riforma sentenza – Consegue.
pag. 314

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 357/2024, depositata il 16/01/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.
Processo tributario – Soggetto contribuente/appellante – Giudizio primo grado – Spese sostenute – Documentazione relativa – Omessa allegazione – Giudice tributario Supposta mancata inerenza – Rapporto tributario controverso - Impedito vaglio – Sussiste – Soggetto contribuente/appellante – Omissione probatoria – Rigetto opposizione – Consegue.
pag. 314

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 368/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Processo tributario – Giudice tributario - Questione rilevata d'ufficio – Inammissibilità pregiudiziale – Questione puro diritto - Sussiste – Obbligo riserva decisione – Esclusione – Assegnazione termine parti – Non inferiore 20 giorni – Non superiore 40 giorni - Produzione eventuali memorie – Questione puro fatto - Esclusione – Questione mista – Esclusione - Motivi appello non esaminati – Espresso assorbimento – Legittimazione deposito sentenza – Consegue.
pag. 315

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 397/2024, depositata il 17/01/2024 – Pres. Sessa, Rel. Aiello.
Processo tributario – Soggetto contribuente/appellante – Ricorso introduttivo – Istanza trattazione remoto – Collegio giudicante – Mancato accoglimento – Soggetto contribuente/appellante - Atti successivi – Deposito plurime memorie – Rileva – Violazione diritto difesa – Esclusione.
pag. 315

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 639/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.

Accise – Autotrazione – Gasolio commerciale utilizzato come propellente – Trasporto occasionale di passeggeri – Aliquota ridotta – Inapplicabilità – Rimborso accisa assolta in misura piena – Non spettanza.

pag. 148

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 661/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Chiappiniello.
Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Indetraibilità Iva in capo al cessionario – Condizioni – Consapevolezza cessionario – Prova – Onere in capo all'Agenzia delle Entrate – Sussiste – Inversione dell'onere della prova – Illegittimità.

pag. 256

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 662/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.
Processo tributario – Giudicato Penale – Sentenza penale irrevocabile di assoluzione – Giudicato esterno – Efficacia automatica nel processo tributario – Esclusione – Fonte di prova nel giudizio tributario – È tale - Valutazione della rilevanza – Necessità – Presupposto – Irrevocabilità assoluzione – Prova – Onere in capo al contribuente – Sussiste.

pag. 316

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 668/2024, depositata il 30/01/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Finanza Locale – IMU-ICI-TASI – Agevolazioni – Sussistenza dei presupposti – Spettanza – Inosservanza di adempimento formale – Diritto al beneficio – Requisiti sostanziale esistenti e conosciuti dall'ente impositore – Spettanza.

pag. 178

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 691/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.
Finanza Locale – IMU-ICI-TASI – Agevolazione beni merce – Esenzione – Art. 2, d.l. 102/13 – Condizioni – Presentazione della relativa dichiarazione – Condizione necessaria – È tale – Fondamento – Obbligo previsto a pena di decadenza – Norme agevolative sono di stretta interpretazione – Conseguenze - Applicazione restrittiva.

pag. 179

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 721/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.
Notificazione atti impositivi – Notificazione avviso di accertamento – Procedura di notificazione – Irreperibilità assoluta del destinatario – Ricerche del messo notificatore ai fini della validità della notificazione per irreperibilità assoluta.

pag. 283

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 729/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. e Rel. Picone.
Riscossione - Preavviso di fermo – Notifica atti impositivi – Decadenza – Omessa notifica – Onere probatorio – Irreperibilità assoluta – Avvenuta conoscenza – Certificato storico di residenza – Cartella esattoriale – Nullità dell'atto.

pag. 285

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 742/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Catasto - Agenzia del Territorio – Revisione parziale classamento - Microzone comunali – Motivazione specifica – Presupposti di fatto per lo scostamento – Parametri del singolo immobile.
pag. 165

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 744/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Notificazioni – Riscossione – Intimazioni di pagamento – Cartelle di pagamento.
pag. 286

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 752/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.
Finanza locale - Tari – Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente – Superficie imponibile – Aree private o oggetto di concessione – Valore verbale vigili urbani.
pag. 225

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 756/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.
Rimborso – Silenzio rifiuto – Accise armonizzate – Energia elettrica – Addizionali – Inammissibilità – Comunicazione ad Agenzia delle entrate – Onere informativo – Reddito di impresa – Riaddebito – Rivalsa – Traslazione – Cliente finale.
pag. 418

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 796/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Scipioni.
Processo tributario - Redditi da lavoro di dipendente - Ambasciata Stati Uniti in Italia – Irpef – Convenzioni contro la doppia imposizione –Servizi resi sul territorio di un altro Stato – Cittadinanza e residenza in tale altro Stato.
pag. 318

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 807/2024, depositata il 05/02/2024 – Pres. e Rel. Lunerti.
Iva – Operazioni di acquisto servizi – Recupero dell'imposta in precedenza rimborsata – Principio dell'affidamento – Imposta non esigibile – Esclusione – Non applicabilità delle sanzioni e degli interessi – Fondamento
pag. 257

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 814/2024, depositata il 05/02/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.
Finanza locale – IMU-ICI-TASI – Accertamento - – Rilevanza residenza anagrafica –Esclusione – Rilevanza dimora effettiva – Abitazione principale –Sussistenza – Non imponibilità - Compete.
pag. 180

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 876/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. Fortunato, Rel. Fortuni.
Processo tributario – Soggetto contribuente - Dichiarazione IVA – Omessa presentazione - Rileva – Obblighi formali IVA – Registrazione Fatture – Mancata osservanza - Rileva – Liquidazione IVA – Mancata osservanza – Rileva - Fatture acquisto – Mera produzione giudizio - Giudice tributario – Acquisti effettuati - Soggetto debitore IVA – Impedita verifica – Sussiste – Acquisti effettuati – Costi sostenuti - Utilizzo esercizio impresa – Impedita verifica – Sussiste – Detrazione IVA acquisti – Legittimità disconoscimento – Lesione principio neutralità – Esclusione.

pag. 319

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 884/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda
Processo tributario – Giudice secondo grado – Nomina CTU - Soggetto contribuente – Nomina CTP – Compiuto assolvimento – Rileva - Ente impositore – Nomina CTP – Omesso assolvimento – Rileva – Termine operazioni peritali – CTP soggetto contribuente – Memorie replica – Avvenuta produzione - Ente impositore – Memorie replica – Omessa produzione – Implicita accettazione conclusioni – Sussiste.

pag. 319

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 893/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. e Rel. Cappelli
Finanza locale – IMU-ICI-TASI – Coniuge superstite – Casa coniugale - Diritto abitazione – Rileva – Successiva trasferimento residenza – Requisito abitazione principale – Sussiste – Diritto abitazione – Mancato uso ventennale – Requisito abitazione principale – Esclusione.

pag. 181

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1023/2024, depositata il 13/02/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Solaini.
Riscossione - Cartella di pagamento- IRPEF- Giudicato esterno - Responsabile d'imposta - Visto di conformità - Dichiarazione dei redditi.

pag. 431

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1108/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Maio, Rel. Dongiovanni.
Notificazioni – Invocata nullità – Manifesta conoscenza del contenuto dell'atto –Vizio notificazione – Indeducibilità.

pag. 288

Registro, ipotecarie e catastali – Agevolazioni prima casa – Trasferimento della residenza – Trasferimento formale – Necessita - Decadenza dall'agevolazione salvo causa forza maggiore.

pag. 392

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1109/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Accertamento – Accertamento bancario - IVA – Neutralità dell'IVA – Rivalsa.

pag. 15

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1117/2024, depositata il 19/02/2024 – Pers. Pannullo, Rel. Pieroni.
Varia - Accollo del debito altrui - Compensazione credito d'imposta - Inammissibilità.

pag. 461

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1119/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.
Processo tributario - Prescrizione - Interruzione - Atti interruttivi - Riconoscimento del diritto - Istanza di rateazione - Interruzione della prescrizione - Rilevanza - Intenzione ricognitiva - Necessità – Esclusione.

pag. 320

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1123/2024, depositata il 19/02/2024 – Pers. Pannullo, Rel. Frettoni.
Processo tributario – Giudice del rapporto tributario – Atto impositivo legittimo – Superabile se contribuente dimostra sussistenza presupposti agevolazione - Finanza Locale - IMU Avviso di accertamento – agevolazioni – Sussistenza presupposti – Dimostrazione in giudizio – Riconoscibilità.
pag. 322

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1148/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.
Catasto - Procedura DOCFA – Avviso di accertamento catastale – Motivazione - Sopralluogo – Non richiesto - Obbligo di motivazione - Mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita – Sufficienza.
pag. 166

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1205/2024, depositata il 21/02/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Processo tributario – Riscossione – Impugnabilità del ruolo - Violazioni tributarie e sanzioni – Rapporti pendenti – Estratto di ruolo non autonomamente impugnabile – Specifiche condizioni – Pregiudizio per la partecipazione ad una procedura d'appalto – Pregiudizio per la riscossione di somme dovute da soggetti pubblici – Perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.
pag. 324

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1220/2024, depositata il 21/2/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.
Registro, ipotecarie e catastali – Statuto del contribuente – Processo tributario – Accertamento – Omesso versamento – Registrazione dell'atto giudiziario – Presupposto impositivo – Diritto di difesa – Estremi della pronuncia – Norma che prevede l'imposizione – Aliquota – Imponibile – Vincolo di solidarietà – Liquidazione dell'imposta.
pag. 394

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1223/2024. depositata il 21/02/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.
Processo tributario – Accertamento – Onere probatorio a carico – Art. 2697 c.c. – Violazioni contestate con l'atto impugnato – Presunzioni semplici ex art. 2729 c.c. – Modifica della disciplina – Art. 7, d.lgs. 546/1992, co. 5-bis – Regole di valutazione della prova.
pag. 325

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1258/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.
Finanza locale – IMU-ICI-TASI – Rilevanza dell'accertamento della nullità del preliminare di compravendita in esecuzione del quale il Giudice Civile ha disposto il trasferimento dell'immobile – Sussiste – Intestazione dell'immobile risultante dalle visure catastali – Irrilevanza – Pretesa nei confronti dell'acquirente il cui titolo del trasferimento sia dichiarato nullo – Infondata.
pag. 182

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1260/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.
Finanza locale – IMU-ICI-TASI – Esenzioni – Immobili posseduti dallo Stato – Destinazione del bene – Compiti istituzionali – Esclusività – Necessaria – Utilizzo per attività ricettiva – Presupposto dell'esenzione – Non sussiste.

pag. 183

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1274/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Processo tributario - Impugnazione dell'intimazione di pagamento per difetto di notifica delle cartelle presupposte – produzione in giudizio, da parte dell'Agente della Riscossione, delle relate attestanti la notifica delle cartella – necessità di contestare la ritualità della notifica mediante memoria integrativa ex art. 24, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 – Sussiste.

pag. 326

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1276/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.
Processo tributario – Impugnazioni – Impugnazione incidentale tardiva – Interesse alla proposizione – Derivante dell'impugnazione principale – Sussiste – Interesse preesistente – Impugnazione incidentale tempestiva – Necessaria – Impugnazione incidentale tardiva – Inammissibile.

pag. 327

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. IV – Sentenza n. 1282/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Greco, Rel. Penza.
Finanza locale – IMU-ICI-TASI – Enti religiosi – Esenzione ex art. 7 del d.lgs.. n. 504/1992 – Requisito soggettivo – Ente non commerciale ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR – Sussiste – Requisito oggettivo – Attività di religione e culto – Modalità di svolgimento non commerciale – Sussiste – Beneficio fiscale – Compete.

pag. 183

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1310/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.
Varia - Imposta unica sulle scommesse – Sanatoria – Applicazione del regime presuntivo – Base imponibile – Soggetti non aderenti alla sanatoria – Decorrenza –Legittimità – Pretesa infondata.

pag. 463

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1321/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Riscossione – Imposta di registro – Controllo automatizzato – Omesso versamento imposte dichiarate – Cartella di pagamento – Avviso bonario – Non necessario.

pag. 432

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1322/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Perla, Rel. Marini.
Varia - Imposta regionale sulla benzina per autotrazione (Irba) –Rimborso – Annualità precedenti al 2021 – Natura dichiarativa delle sentenze della Corte di Giustizia – Disapplicazione norma interna.

pag. 465

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 1325/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Lo Surdo, Rel. Ruggiero.
Processo tributario - Finanza locale – Irap – Intangibilità dell'accertamento – Atto di adesione – Limite al contenuto dell'atto – Diritto al rimborso – Compete.

pag. 328

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1341/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Galeota.

Finanza locale – IMU ICI TASI - Catasto –Fabbricati collabenti – Aree edificabili – Esenzione – Aree edificate – Categoria catastale F/2 – TARI – IMU – TARSU – IUC.

pag. 184

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1343/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Galeota.
Accertamento – Società a ristretta base partecipativa – Prova contraria – Riassunzione.

pag. 116

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1347/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Riscossione - Processo tributario – Estratto di ruolo – Impugnazioni – Pregiudizio – Interesse ad agire – Difetto di notifica – Onere della prova - Inammissibilità.

pag. 433

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1373/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Flamini.
Registro, ipotecarie e catastali – Transazione novativa – Alternatività Iva-registro – Enunciazione – Artt. 22 e 29 d.P.R. n. 131/1986

pag. 395

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1388/2024, depositata il 27/02/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Processo tributario – Impugnazione estratto di ruolo – Inammissibilità – Impugnazione cartelle di pagamento per invalidità della notifica – Inammissibilità - Art. 12 co. 4 bis d.P.R. n. 602/1973 – Applicazione retroattiva – Deduzione e prova specifico interesse ad agire.

pag. 328

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1483/2024, depositata il 01/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.
Finanza Locale - IMU ICI TASI - Ente universitario- Esenzione dalla Tasi ex art. 7, comma 1, lett. i) d.lgs. n. 504/1992- Condizioni.

pag. 185

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1487/2024, depositata il 01/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Castiello
Accise , dazi e diritti doganali – Imposta regionale sulla benzina per autotrazione– Contrarietà all'art.1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE - Art. 1, comma 628, l. n. 178/2020 – Contrasto con la normativa europea-Conseguenze.

pag. 149

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1503/2024, depositata il 04/03/2024 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.
Processo tributario – Tributi locali – TASI – Accertamento tributario – Cessazione della materia del contendere – Spese di giudizio – Soccombenza virtuale.

pag. 330

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1532/2024, depositata il 05/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Lostorto.

Processo tributario – Impugnazione estratto di ruolo – Omessa notifica delle cartelle di pagamento – Inammissibilità del ricorso – Art. 3-bis del d.l. n. 146/2021 – Modifiche al dPR 602/1973 – Interesse qualificato.

pag. 331

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1840/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.
Processo tributario – Giudicato esterno – Capacità espansiva in altro giudizio dell'accertamento sulla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune dei giudizi – Sussiste anche se gli accertamenti oggetto del giudicato riguardano soggetti diversi rispetto a quelli parte del secondo giudizio.

pag. 332

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1846/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.
Processo tributario – Giudizio di appello – Specificità dei motivi di gravame – Necessità – Inammissibilità dell'appello.

pag. 334

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1852/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. e Rel. Silverio Tafuro.
Processo tributario - Atti impugnabili - Estratto di ruolo – Art. 12, co. 4-bis, d.P.R. n. 602/1973 non è atto impugnabile – Applicabilità retroattiva – Ricorre.

pag. 335

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1853/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Giuseppe Coletta, Rel. Luigi Guadagni.
Successioni e donazioni – Chiamato all'eredità – Non è soggetto passivo – Rinuncia all'eredità – Ha effetto retroattivo – Conseguenze.

pag. 435

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1854/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Finanza locale – IMU ICI TASI - Possesso qualificato del bene – Intestazione catastale dell'immobile – Natura indiziaria – Possibilità di contestare il dato – È onere del contribuente.
Processo tributario – Appello - Motivi – Integrazione – Ammissibilità nei modi e nei tempi di legge.
Processo tributario – Spese processuali – Compensazione per gravi ed eccezionali ragioni.

pag. 187

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1857/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Cotta, Rel. Solaini.
Accertamento – Controlli ''a tavolino" – Contraddittorio endoprocedimentale e preventivo - Tributi non armonizzati - Non necessita.

pag. 117

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1861/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. e Rel. Terrinoni.
Accertamento – Atti impositivi – Notificazione a mezzo posta – Perfezionamento della notifica – Momento - Scissione delle notifiche.

pag. 118

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1862/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.
Riscossione - Estinzione delle società - Cancellazione dal registro delle imprese – Art. 28, co. 4. d.lgs. n. 175/2014 - Non è preclusa nei successivi cinque anni l'esercizio della pretesa creditoria tributaria.
pag. 434

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1864/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Varia – Imposta sulle scommesse sportive - Titolarità passiva - Concessione giochi a distanza – Principio di territorialità.
pag. 467

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1881/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Esenzione – Fabbricati costruiti e destinati alla vendita – Impresa costruttrice– Conferimento d'azienda – Conferimento immobiliare – Equiparabilità a fini fiscali – Dichiarazione Imu – Requisito formale – Appello respinto – Compensazione spese.
pag. 188

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1882/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Polito.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Presupposto d'imposta – Soggettività passiva – Comunione ereditaria — Diritto di proprietà – Irrilevanza mera detenzione – Contraddittorio endoprocedimentale – Assenza obbligo generale.
pag. 189

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1883/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Agevolazione – Abitazione principale – Coniugi – Doppio immobile - Residenza anagrafica – Dimora abitale.
pag. 190

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1884/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Polito.
Finanza locale - TARI – Tariffa - Rimodulazione – Quota variabile - Covid -19 – Previsioni generalizzate – Valutazione individuale – Effetti subiti – Singolo contribuente – Inammissibilità.
pag. 226

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1888/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Processo tributario - Ruolo – Mancata notifica – Decadenza - Potere di autotutela – Annullamento – Diniego –Impugnazione – Inammissibilità – Vizi dell'atto – Illegittimità del rifiuto.
pag. 336

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1889/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Irpef - Redditi da lavoro dipendente - Giudici tributari - Compensi variabili - Assimilazione – Arretrati – Tassazione separata - Ritardo fisiologico.
pag. 242

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 1894/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel. Crisanti.
Processo tributario - Definizione agevolata – Dichiarazione liti pendenti – Rinuncia – Versamento delle quote dovute – Perfezionamento adesione – Estinzione – Cessata materia del contendere – Compensazione delle spese giudiziali.
pag. 337

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 1895/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel. D'Urso.
Registro, ipotecarie e catastali – Atti autorità giudiziaria – Controversie civili – Definizione parziale - Impugnazione o impugnabilità dell'atto – Rimborso e conguaglio – Procedimento autonomo.
pag. 396

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza 1899/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Registro, ipotecarie e catastali – DOCFA – Obbligo di sopralluogo – Stima diretta - Obbligo di motivazione – Potere di rettifica – Scostamenti significativi – Accoglimento appello – Principio di soccombenza delle spese.
pag. 397

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 Sentenza n. 1901/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel.Crisanti.
Accertamento -Tributi erariali diretti. Cartella di pagamento Dichiarazione contribuente Irpef 2014 - Responsabilità dell'assistenza fiscale per visto infedele. Natura sanzionatoria no risarcimento – Competenza – Direzione regionale agenzia entrate del domicilio fiscale del trasgressore - Applicabilità dell'art. 39 d.l.241 del 1997.
pag. 119

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1975/2024, depositata il 25/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.
Finanza locale - Tari – Notifica accertamenti per più anni d'imposta – Violazioni della stessa "indole"– Irrogazione sanzioni – Mancata applicazione cumulo giuridico/Continuazione – Necessità applicazione - Pretesa fondata.
pag. 227

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1979/2024, depositata il 25/03/2024 – Pres. Perla, Rel. Brunetti.
Accertamento - Crediti Ricerca&Sviluppo – Atto di recupero - L. n. 311/2024 – Art. 3 d.l. n. 145/2013 – Indebita compensazione – Irrogazione sanzioni art. 17 d.lgs. n. 471/97 – Nozione di "Innovazione" – Applicazione Manuale di Frascati per l'anno 2017 – Inapplicabilità – Pretesa fondata.
pag. 119

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2011/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.
Irpef - Crediti di lavoro – Transazione - Risarcimento danno biologico – Tassazione separata ex art. 17, comma 1 lett. a) – Non imponibilità danno emergente.
pag. 243

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2023/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Terranova.

Finanza locale – IMU ICI TASI – Aliquota agevolata abitazione principale – Detrazione – Dimora effettiva – Residenza anagrafica – Presupposti agevolazioni sulla prima casa: residenza del soggetto e dimora abituale – Onere della prova – Compensazione delle spese.

pag. 191

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2028/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.
Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro-– Lodo arbitrale – Provvisoria esecutività – Irrilevanza fiscale –Presupposto del tributo - Esistenza del lodo quale titolo giudiziale.

pag. 398

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2031/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Lunerta, Rel. Baldovini.
Accertamento – Deducibilità costi – Accertamento analitico – Operazioni oggettivamente inesistenti – Scritture contabili – Attendibilità – Presupposti accertamento sintetico puro– Onere della prova – Infondatezza.

pag. 121

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2054/2024, depositata il 28/03/2024 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.
Registro, ipotecarie e catastali – Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE) – Atti propri dei GEIE – Agevolazioni - Imposta di registro – Imposta in misura fissa – Compete – Limiti – Compravendita immobiliare.

pag. 399

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2057/2024, depositata il 28/03/2024 – Pres. Fantini, Rel. Speranza.
Registro, ipotecarie e catastali - – Compravendita immobile uso ufficio – Valutazione – Quotazioni OMI – Strumento di ausilio per indicazioni di massima - Considerazione dello stato conservativo e delle condizioni di fatto e di diritto – Perizia di parte sulla determinazione del valore commerciale - Necessità di tenerne conto.

pag. 401

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2077/2024, depositata il 29/03/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Giorgianni.
Registro, ipotecarie e catastali – Imposta ipotecaria – Ipoteca volontaria – Garanzia rateazione tributi erariali – Formalità nell'interesse dello Stato - Esenzione – Compete.

pag. 402

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2108/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Varia - Imposta sui concorsi pronostici e le scommesse – Scommesse raccolte da ricevitorie italiane per conto di bookmaker esteri – Gestione dell'attività di scommessa – Soggettività passiva del bookmaker estero – Solidarietà nell'obbligazione tributaria – A titolo principale – Territorialità del prelievo – Sussiste – Sovrapponibilità del prelievo con l'Iva – Non sussiste.

pag. 468

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2113/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.

Iva – Accertamento tributario – Contraddittorio preventivo – Prova di resistenza – Ragioni non puramente pretestuose o fittizie adducibili dal contribuente – Probabilità di un contenuto diverso dell'atto impositivo – Valutazione caso per caso

pag. 258

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2117/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.
Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di rettifica e liquidazione – Accertamento maggior valore dell'immobile compravenduto – Stato di abbandono e degrado del compendio – Stima basata sulla consistenza desunta dalla planimetria catastale e sui valori posti in comparazione – Idonea – Rettifica del valore finale col metodo comparativo – Legittima – Assenza di sopralluogo – Irrilevante – Stato manutentivo scadente valutato nella perizia d'ufficio - Sufficienza.

pag. 403

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2129/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Agevolazioni ed esenzioni – Immobili merce delle imprese costruttrici – Esenzione Imu – Obbligo dichiarativo – Sussiste.

pag. 192

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2133/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Coletta, Rel. Mancini.
Irpef – Redditi di lavoro autonomo – Costi sostenuti nello svolgimento dell'attività professionale – Interposizione di manodopera – Operazioni inesistenti in quanto poste in essere da cooperative "cartiere" fittiziamente interposte – Indeducibilità dei costi ai fini della formazione del reddito – Sussiste.

pag. 244

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2135/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Buccaro.
Riscossione – Ricorso avverso l'estratto di ruolo – Inammissibile – L'estratto di ruolo non è direttamente impugnabile, fatta eccezione per alcuni casi previsti dalla legge – Pretesa fondata - Non ricorrono i motivi.

pag. 436

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2141/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Iva – Legittimazione al rimborso – Non sussiste – La controversia sulla legittimità dell'addebito dell'IVA in via di rivalsa riguarda solo le parti nel rapporto privatistico, non il rapporto tributario col fisco.

pag. 259

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2154/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Palillo, Rel. Savo Amodio.
Processo tributario – Ente resistente – Conferimento servizio riscossione – Determinazione amministrativa – Rileva – Tipo organizzativo – Rileva – Soggetto contribuente - Contestazione legittimità – Esclusione – Giudice amministrativo - Competenza esclusiva – Rileva - Giudice tributario adito – Potere disapplicazione – Esclusione – Difetto giurisdizione – Sussiste.

pag. 338

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2182/2024,

depositata il 03/04/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Opposizione atto pignoramento – Opposizione cartelle pagamento sottese – Eccezione preliminare - Mancata notifica – Rileva - Concessionario riscossione – Compiuta notifica - Onere probatorio – Avvenuto assolvimento – Giudice tributario – Superamento eccezione preliminare – Rileva – Opposizione atto pignoramento – Devoluzione Giudice ordinario – Rileva.

pag. 339

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2185/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.
Processo tributario – Soggetto ricorrente – Spese giudizio – Lite temeraria – Richiesta condanna – Motivi ricorso – Sostanziale temerarietà ciascuno – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Danno subito – Onere probatorio – Omesso assolvimento — Soccombenza dolosa – Esclusione – Soccombenza gravemente colposa – Esclusione –Giudice tributario - Condanna spese giudizio ordinarie.

pag. 339

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2204/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Sorretino, Rel. Blasi.
Processo tributario – Scrittura privata – Disconoscimento controparte processuale – Richiesta verificazione – Rileva – Ente impositore – Cartellone pubblicitario - Imposta pubblicità – Accertamento temporale – Produzione fotografica - Disconoscimento controparte processuale - Giudice tributario adito – Obbligo verificazione – Esclusione - Accertamento conformità originale – Ammissibilità utilizzo presunzioni – Consegue.

pag. 340

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2210/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Processo tributario – Ruolo esecutivo – Soggetto contribuente - Cartella pagamento – Eccezione mancata notifica – Ente impositore – Richiesta integrazione contraddittorio – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Controparti processuali – Obbligo simultanea presenza – Esclusione – Valida instaurazione processo – Sussiste - Giudice tributario – Rigetto richiesta – Vincolatività sentenza – Controparti processuali presenti – Consegue.

pag. 341

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2246/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Lepore, Rel. Ruggiero.
Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Atto impositivo definitivo – Istanza annullamento autotutela – Pubblica Amministrazione – Originario rilevante interesse generale – Esclusione – Sopravvenuto rilevante interesse generale – Esclusione - Ente impositore – Diniego espresso – Rileva – Discrezionalità amministrativa – Sussiste – Giudice tributario adito – Esercizio sindacato merito – Esclusione – Eventuale pronuncia giudiziale – Attività amministrativa – Indebita sostituzione.

pag. 342

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2253/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Cotta, Rel. Perone.
Processo tributario – Annullamento in autotutela atto impugnato – Refusione spese di lite – Soccombenza virtuale.

pag. 343

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2270/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Clemente, Rel. Silipo.
Finanza locale – Tasse automobilistiche – Termine di prescrizione – Decorrenza - Riscossione – Notificazioni.

pag. 235

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.8 – Sentenza n. 2282/2024, depositata il 05/04/2024 - Pres. Picone, Rel. Sessa.
Accertamento – Accertamento bancario – Riferibilità a terzi dei conti della società – Inversione probatoria - Giurisprudenza Corte di Cassazione – Due filoni interpretativi.

pag. 122

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2283/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Del Giudice.
Registro, ipotecarie e catastali – Atti giudiziari – Soggetti obbligati al pagamento – Parti in causa – Mandatario con rappresentanza – Registrazione atti giudiziari – Avviso di liquidazione – Motivazione – Necessità di allegazione dell'atto registrato – Non sussiste.

pag. 304

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2287/2024, depositata il 08/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.
Registro, ipotecarie e catastali - Decreto di riconoscimento del lodo arbitrale straniero – Riconoscimento lodo – Imposta di registro in misura proporzionale.

pag. 405

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2301/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Notificazioni – Estratto di ruolo – Cartelle di pagamento – Riscossione – Documentata regolarità – Prova notifica – Finanza Locale - Tasse Automobilistiche – Processo Tributario – Contumacia – Preclusione impugnazione del ruolo – Costituzione in appello – Pretesa infondata.

pag. 289

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2302/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. e Rel. Pannullo.
Agevolazioni ed Esenzione – Imu – Tributo Locale – Presupposto oggettivo – Ente ecclesiastico – Accertamento – Attività di religione o di culto – Modalità commerciali – Prova attività svolta – Proprietà immobili di enti non commerciali – Corrispettivo – Titolo gratuito.

pag. 154

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2324/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.
Ires – Irap – Iva – Operazioni oggettivamente inesistenti – Presunzioni semplici – Onere della prova – Detrazioni – Deduzioni.

pag. 236

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2325/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.
Processo tributario – Giudicato esterno – Effetto vincolante – Imposte periodiche – IMU – Elementi costitutivi della fattispecie – Elementi variabili.

pag. 343

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2338/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Iva – Cessione delle merci intracomunitaria – Documentazione – Uscita effettiva dal territorio nazionale – Requisiti soddisfatti – Dichiarazione postuma – Non rilevante.
pag. 260

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2403/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.
Iva – Regime fiscale delle società di comodo – Diritto al rimborso – Preclusione – Incompatibilità europea.
pag. 261

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza 2413/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Istituti scolastici paritari – Corrispettivo medio percepito inferiore a quello stabilito dal MIUR – Diritto alla esenzione – Sussiste.
pag. 194

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2414/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Picone, Rel. Fantini.
Finanza locale – Tari – esclusione – obbligo di motivazione dell'atto impositivo – onere d'informazione – avviso di accertamento – quantificazione del tributo.
pag. 228

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2416/2024, depositata il 11/4/2024 – Pres. Picone, Rel. Fantini.
Notificazioni – Accertamento – Cartella di pagamento – Estratto di ruolo – Atti impugnabili.
pag. 290

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2431/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Scipioni.
Riscossione – Irpef – Ritenute d'acconto – Omesso versamento del sostituto – Responsabilità solidale del sostituito – Sussistenza – Esclusione – Fondamento.
pag. 437

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2441/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Esenzione – Art. 13, comma 2, d.l. 201/2011 – Dichiarazione di incostituzionalità – Definizione di abitazione principale – Dimora abituale e residenza anagrafica.
pag. 195

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2443/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Processo tributario – Violazione del diritto al contraddittorio preventivo – Mera facoltà – Accesso ai conti correnti bancari del contribuente – Presunzione juris tantum ex art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, e art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 600 del 1973 – Legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie.
pag. 345

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2461/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Castiello.

Registro, ipotecarie e catastali– Decreto ingiuntivo – Difetto di motivazione – Allegazione atto richiamato – Riproduzione contenuto essenziale.

pag. 407

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2459/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento – Elusione fiscale – Trasferimento quote – Operazioni straordinarie – Liquidazione volontaria.

pag. 124

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2558/2024, depositata il 17/04/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Irpef – Canoni di locazione non dichiarati – Accertamento – Obbligo di contraddittorio preventivo – Non sussiste.

pag. 245

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2565/2024, depositata il 18/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.
Processo tributario – Impugnazione del ruolo e della cartella invalidamente notificata – Presupposti – Mancata prova – Inammissibilità.

pag. 346

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2602/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Processo tributario - Estratto di ruolo – Impugnazione solo unitamente all'atto impositivo – Esclusione dell'autonoma impugnabilità – Insussistenza di giudicato implicito derivante dalla sentenza di primo grado – Mancata prova di un pregiudizio specifico – Carenza dell'interesse ad agire ex articolo 100 c.p.c.

pag. 348

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2604/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Notificazioni - Appello – Prova informatica dell'avvenuta notificazione – Ricevute di accettazione e di avvenuta consegna – File in formato ".pdf" – Inammissibilità dell'appello – Sussiste.

pag. 291

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2611/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Frattarolo.
Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro– Cessione di partecipazioni sociali – Enunciazione degli atti – Finanziamenti soci – Coincidenza delle parti – Alternatività Iva/Registro – Operazioni esenti iva - Pretesa fondata.

pag. 407

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2636/2024, depositata il 22/04/2024 - Pres. e Rel. Lepore.
Processo tributario - Giudicato esterno – Detrazione IRPEF - Ristrutturazioni edilizie – Estensione degli effetti di una sentenza passata in giudicato relativa ad un'altra annualità – Sussiste.

pag. 349

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2643/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Maio, Rel. Lello

Accertamento - IRES, IRAP e IVA – Costi di listing – Onere della prova in capo al contribuente - Documentazione contabile – Disconoscimento della deducibilità per carenza del requisito di inerenza.

pag. 125

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2652/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Registro, ipotecarie e catastali – Cessione d'azienda o del suo ramo – Determinazione della base imponibile – Esclusione dei debiti o gli altri oneri inerenti all'azienda ceduta.

pag. 408

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2655/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Passero, Rel. D'Urso.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Agevolazioni ed Esenzioni– Utilizzazione dell'immobile per lo svolgimento di attività didattica paritaria ex L. 62/2000 – Sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi - Attività esercitata con modalità non commerciali.

pag. 195

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2659/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Iva - Violazioni tributarie e sanzioni - Fatture soggettivamente inesistenti - Ripartizione dell'onere della prova dopo l'introduzione del comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. 546/92.

pag. 262

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2765/2024, depositata il 24/04/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Nispi Landi.
Riscossione – Intimazione di pagamento – Accettazione di eredità con beneficio di inventario – Limitazione di responsabilità degli eredi – Sussiste – Conclusione della procedura di accettazione beneficiata – Necessità – Incapienza della massa ereditaria – Responsabilità degli eredi – Non sussiste.

pag. 438

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2875/2024, depositata il 30/04/2024 – Pres. Lentini, Rel. Lunerti.
Processo tributario - Accertamento con adesione – Preclusione ulteriore attività accertativa – Non sussiste - Ritenute a titolo di acconto effettuate ma non versate – Responsabilità del soggetto sostituito – Mancanza di buona fede – Sussiste .

pag. 350

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2923/2024, depositata il 02/05/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Processo tributario – Spese di giudizio – Compensazione delle spese di lite – Limiti, condizioni e principi applicabili – Individuazione – Mancanza di integrale chiarezza della controversia superata solo dal successivo deposito della documentazione prodotta a giudizio già incardinato – Compensazione delle spese di lite – Legittimità.

pag. 351

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3151/2024, depositata il 10/05/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Soggetto contribuente - Ricorso appello principale – Ente impositore appellato – Costituzione giudizio – Atto impugnato – Annullamento autotutela – Ente impositore appellato –

Mancata produzione giudizio – Soggetto contribuente – Mancata produzione giudizio – Giudice tributario – Esaurimento rapporto tributario controverso – Impedita verifica - Richiesta avanzata - Cessata materia contendere – Spese compensate - Non procedibilità – Sussiste.

pag. 353

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3155/2024, depositata il 10/05/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.

Processo tributario – Giudicato esplicito – Sussistenza questioni pregiudiziali – Soggetto soccombente – Statuizione merito – Avvenuta impugnazione - Giudicato implicito – Impedita formazione – Rileva - Giudicato esplicito – Mancanza proponibilità azione – Soggetto soccombente – Statuizione merito – Avvenuta impugnazione - Giudicato implicito – Impedita formazione – Giudicato esplicito – Avvenuta opposizione – Assenza questioni pregiudiziali – Giudicato implicito – Impedita formazione – Consegue - Giudicato implicito – Legittimazione proponibilità azione – Giudicato implicito – Impedita formazione – Consegue.

pag. 354

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3185/2024, depositata il 13/05/2024 – Pres. Panzani, Rel. Riccio.

Processo tributario – Copia fotostatica documento – Parte resistente – Produzione giudizio – Efficacia rappresentativa – Sussiste – Giudice tributario – Obbligo disconoscimento – Esclusione – Soggetto contribuente – Ricorso introduttivo - Mancanza conformità originale - Eccezione processuale – Non rileva – Specifiche difformità documento – Obbligo individuazione – Omesso adempimento – Giudice tributario – Ammissibilità produzione documentale – Consegue.

pag. 355

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3223/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.

Processo tributario – Concessionario riscossione – Cartella pagamento – Notifica mezzo posta - Soggetto contribuente – Assenza contenuto plico – Contestazione processuale – Mancato accoglimento - Soggetto contribuente – Errore revocatorio – Avvenuto proposizione - Onere probatorio – Omesso assolvimento – Rileva – Giudice tributario – Vicinanza prova – Sussiste – Rigetto ricorso revocazione – Consegue.

pag. 356

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3225/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Sessa, Rel. Basile.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Ente impositore resistente – Concessionario riscossione resistente - Giudizio appello – Richiesta riforma – Esistenza obbligazione tributaria - Concessionario riscossione – Omessa notifica appello – Termine impugnazione – Avvenuto decorso – Non rileva - Causa scindibile – Sussiste - Contraddittorio processuale - Obbligo integrazione – Esclusione.

pag. 356

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3230/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Processo tributario – Ricorso in appello principale – Controparte appellata – Soccombenza primo grado - Pregresso interesse gravame – Rileva – Proposizione gravame incidentale – Oggettiva inammissibilità – Consegue.

pag. 357

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3256/2024, depositata il 15/05/2024 – Pres. Cotta, Rel. Scipioni.

Notificazioni - Cartella di pagamento - Notifica a familiare convivente – Invio raccomandata informativa – Non necessita.

pag. 292

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3294/2024, depositata il 17/05/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Processo tributario - Ristretta base – Presunzione distribuzione utili occulti – Onere della prova - Rapporti tra processo penale e processo tributario – Formazione del giudicato penale - Non direttamente invocabile nel processo tributario.

pag. 358

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3481/2024, depositata il 27/05/2024 – Pres. e Rel. Salzano.
Processo tributario - Illegittimità avviso di accertamento – Notifica ricorso e contestuale istanza di reclamo – Costituzione in giudizio ricorrente – Autotutela ente impositore – Estinzione giudizio per cessazione materia del contendere – Condanna alle spese di lite.

pag. 360

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3502/2024, depositata il 27/05/2024 – Pres. e Rel. Picone.
Processo tributario – Estratto di ruolo – Impugnabilità - Condizioni - Interesse ad agire - Sussistenza al momento della pronuncia – Necessità - Onere prova - Contribuente – Spetta.

pag. 361

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3529/2024, depositata il 28/05/2024 – Pres. Clemente e Rel. Guadagni.
Varia - Imposta unica sulle scommesse – Soggetto passivo – Gestore di concorsi pronostici o scommesse – Gestore per conto terzi (ricevitoria) e gestore (bookmaker nazionale o estero) - Equiparazione – Ricevitoria per conto di bookmaker non residente – Coobbligati solidali – Sono tali - Mancanza di concessione - Irrilevanza – Fondamento – Principio di libertà di prestazione di servizi e lealtà fiscale.

pag. 470

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3543/2024, depositata il 28/05/2024 – Pres. Clemente e Rel. Guadagni.
Accise dazi e diritti doganali – Riduzione dell'aliquota accisa su gasolio commerciale per autotrazione - Art. 24-ter del TUA – Attività di trasporto di persone – Spettanza – Attività di trasporto viaggiatori mediante noleggio di autobus con conducente – Spettanza - Esclusione – Diniego rimborso maggiore accisa – Legittimità.

pag. 150

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3603/2024, depositata il 29/05/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Buccaro.
Processo tributario - IVA, IRPEF – Reddito d'impresa – Indagini bancarie – Presunzioni legali relative – Inversione dell'onere della prova – Valore probatorio delle dichiarazioni di terzi – Cessazione dell'attività d'impresa – Chiusura della partita IVA – Ricostruzione induttiva del reddito.

pag. 363

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3651/2024, depositata il 31/05/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Irpef – Sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza normativa – Disapplicazione — Fondamento.

pag. 246

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3761/2024, depositata il 04/06/2024 – Pres. e Rel. Lunerti
Processo tributario – Soggetto contribuente - Dichiarazione TARI – Avvenuta presentazione – Invio mezzo fax – Onere probatorio – Omesso assolvimento - Ente locale – Mancata costituzione giudizio – Rileva – Confutazione produzione avversa – Mancato avveramento - Principio non contestazione – Rileva - Giudice primo grado – Fatto non contestato – Mancata considerazione – Riforma sentenza appellata – Consegue. *pag. 364*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3779/2024, depositata il 05/06/2024 – Pres. e Rel. Pannullo.
Processo tributario – Soggetto contribuente – Immobile ceduto – Ente impositore – Rideterminazione valore compravendita – Notifica avviso rettifica liquidazione – Soggetto contribuente – Avvenuta opposizione – Giudizio sub judice – Rileva - Ente impositore – Determinazione plusvalenza tassabile - Notifica avviso accertamento – Soggetto contribuente – Avvenuta opposizione – Soccombenza primo grado – Formazione giudicato – Non rileva – Pagamento IRPEF dovuta – Non rileva – Giudizio avviso rettifica liquidazione – Accoglimento ricorso contribuente – Formazione giudicato – Rileva – Accertamento rapporto tributario controverso – Rileva - IRPEF pagata – Richiesta rimborso - Illegittimità diniego espresso – Consegue.

pag. 365

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3797/2024, depositata il 06/06/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Aquino.
Processo tributario – Soggetto contribuente – Agevolazione fiscale spettante – Ente impositore – Omesso riconoscimento – Soggetto contribuente – Richiesta rimborso – Diniego espresso - Giudizio diniego rimborso – Anno imposta 2010 – Giudicato favorevole contribuente – Rileva - Ente impositore – Anno imposta 2010 – Effettuazione rimborso – Rileva – Ente impositore – Agevolazione fiscale spettante Anni imposta successivi – Omessa applicazione - Soggetto contribuente – Proposizione ricorso ottemperanza – Oggettiva inammissibilità – Consegue.

pag. 366

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3852/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. e Rel. Cappelli.
Agevolazioni ed esenzioni - Associazione sportiva dilettantistica – Avvisi di accertamento TASI e IMU – Soggettività passiva concessionario di beni del patrimonio indisponibile – Esenzione IMU e TASI.
pag. 155

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3866/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. Fruscella e Rel. Luciano.
Agevolazioni ed esenzioni - Invito al pagamento – Contributo unificato per la proposizione dei ricorsi – Organizzazioni di volontariato – ONLUS – Non spetta l'esenzione.

pag. 156

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3881/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. e Rel., Perla Pietro.
Processo tributario– Tari – Ricorso avverso cartella di pagamento – Corretta notifica degli atti tributari – Prescrizione e Decadenza – Rigetto.

pag. 367

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3919/2024, depositata il 10/06/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Agevolazioni ed esenzioni - Credito D'imposta – Ricerca e Sviluppo – Onere della prova – Inesistenza delle Attività agevolabili – Obbligo di consultazione del Mise – Condanna al pagamento delle spese.
pag. 157

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3936/2024, depositata il 13/06/2024 – Pres. Perla, Rel. Perla.
Accertamento – Omessa dichiarazione – Ricostruzione del reddito – Presunzioni semplici – Gravità, precisione concordanza – Onere della prova – Esclusione della determinazione forfettaria dei costi – Compensazione spese.
pag. 126

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3938/2024, depositata il 13/06/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Processo tributario - Abuso del diritto – Beneficiario effettivo – Onere della prova – Disconoscimento della sostanza economica di una società holding – Compensazione spese.
pag. 369

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezione 18 – Sentenza n. 3967/2024, depositata il 14/06/2024, Pres. e Rel. Coletta.
Finanza locale - IMU ICI TASI - Ammissibilità appello - Distribuzione utili - Cancellazione società.
pag. 196

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4009/2024, depositata il 17/06/2024 – Pres. Lentini, Rel. Tornatore.
Finanza locale - TARI – Esenzione – Art. 1 comma 649 l. n. 147/2013 - Presupposti – Prova – Onere Contribuente – Denuncia Preventiva - Necessità.
pag. 228

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio Sez. 13 – Sentenza n. 4024/2024, depositata il 18/06/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Iva - Base Imponibile – Oneri Generali di gestione - Esclusione – Rimborso IVA – Cessionario – Istanza di rimborso all'Erario – Ammissibilità.
pag. 263

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4030/2024, depositata il 18/6/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Finanza locale - TARI – Riduzioni – Presupposti – Prova – Onere Contribuente - Omesso o irregolare svolgimento servizio raccolta rifiuti – Prova - Situazione di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente – Necessità.
pag. 229

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4, Sentenza n. 4065/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Greco, Rel. Molino.
Rimborsi -Mancato pagamento di imposte per condotta penalmente rilevante del commercialista – Versamento del contribuente per imposte e sanzioni – Domanda rimborso delle sanzioni - Silenzio rifiuto dell'Amministrazione – Denuncia e sentenza del Tribunale Penale – Sufficienza - Rimborso– Compete.
pag. 420

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4, Sentenza n. 4065/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Greco, Rel. Molino.
Violazioni tributarie e sanzioni – Mancato pagamento di imposte - Condotta penalmente rilevante del commercialista — Domanda rimborso per sanzioni corrisposte – Diniego - Denuncia - Sentenza favorevole del Tribunale - Non definitività – Irrilevanza - Rmborso delle sanzioni – Compete.
pag. 454

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4074/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Processo tributario - Spese del giudizio – Principio di soccombenza – Soccombenza virtuale – Compensazione delle spese.
pag. 370

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3, Sentenza n. 4086/2024, depositata il 20/06/2024 – Pres. e Rel. Palillo.
Riscossione - Cartella di pagamento – Liquidazione ex art. 36 bis dPR 600/73 – Motivazione – Riferimento agli elementi della dichiarazione (quadro, modulo, rigo, periodo di riferimento – Sufficienza.
pag. 438

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezione 18 – Sentenza n. 4092/2024, depositata il 20/06/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Riscossione – Ritenute operate dal sostituto - Omesso versamento di ritenute da parte del sostituto – Responsabilità solidale del sostituito – Non sussiste in via generale – Prova della partecipazione del contribuente al ruolo di cartiera del sostituto d'imposta – Responsabilità solidale – Sussiste.
pag. 441

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4161/2024, depositata il 24/06/2024 – Pres. e Rel. Filocamo.
Notificazioni - Processo tributario – Riscossione – Accertamento - Violazioni tributarie e sanzioni – Art. 8, l. 890/1982 – Notifica atti impositivi tramite servizio postale –C.A.D. – Concreta conoscibilità dell'atto – Procedura notificatoria – Perfezionata –con comunicazione informativa della notifica.
pag. 294

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4252/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. e Rel. Fraioli.
Notificazioni – Notifica dell'avviso a soggetto diverso dal contribuente – Notifica effettuata presso domicilio del rappresentante legale – Assenza di pregiudizio per il diritto di difesa del contribuente - Sanabilità della notifica per il raggiungimento dello scopo – Sussiste.
pag. 295

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4254/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.
Catasto – Riclassificazione catastale immobile – Destinazione d'uso immobile – Difetto di motivazione avviso di classamento – Procedura DOCFA – Stima diretta.
pag. 168

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4267/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.
Processo tributario – Mancanza motivi specifici impugnazione – Sinteticità appello – Inammissibilità appello – Non sussiste.

pag. 169

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4269/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovino.
Accise - Dazi e diritti doganali – Avviso di accertamento – IVA – Agenzia delle dogane – Importazioni – Rappresentante doganale indiretto – Esclusione della responsabilità del rappresentante doganale per l'IVA all'importazione – Responsabilità limitata ai soli dazi doganali – Sussiste.

pag. 152

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4284/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. e Rel. Fruscella.
Riscossione - Iscrizione ipotecaria – Notifica – Atto prodromico – Riscossione – Processo tributario – Preavviso di iscrizione ipotecaria – Eccezione – Non impugnabilità –Funzione cautelare – Bene impignorabile.

pag. 443

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4290/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Catasto – Denuncia di variazione catastale – Docfa – Obbligo di motivazione accertamento catastale – Nullità per difetto di motivazione – Determinazione della rendita catastale – Metodologie estimative comparative.

pag. 171

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4295/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. e Rel. Fruscella.
Varia – Spese di lite – Compensazione – Deroga a Principio di soccombenza – Motivazioni gravi ed eccezionali – Necessita.

pag. 472

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4344/2024, depositata il 28/06/2024, Pres. e Rel. Mazzi.
Processo tributario - - Imposta regionale sulla benzina per autotrazione - IRBA –Legge che sopprime il tributo e salva gli effetti delle obbligazioni già insorte — L'Ufficio preserva il contenzioso sino a sentenza che rileva cntrasto con normativa unionale Condotta dell'Ufficio improntata a diligenza - Cessata materia del contendere - Compensazione delle spese di giudizio – Sussistenza dei giusti motivi - Legittimità.

pag. 373

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4349/2024, depositata il 28/06/2024 – Pres. e Rel. Filocamo.
Processo tributario - Cartella di pagamento - Tari – Omessa liquidazione – Avviso di accertamento presupposto – Vizio di notifica – Deposito documenti in appello – Limiti – Vecchia disciplina art. 58 d.lgs. n. 546/1992 – Modifiche normative d.lgs. n. 220/2023 – Nuovo comma terzo art. 58 d.lgs. 546/1992.

pag. 375

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenze n. 4459/2024, 4460/2024, 4461/2024, 4462/2024,
depositate il 03/07/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Irpef –- Pensioni erogate agli ex dipendenti dell'Agenzia Spaziale Europea – Doppia imposizione - Richiesta di rimborso dell'IRPEF relativa alla parte di contribuzione obbligatoria gravante sul dipendente – Fondatezza.

pag. 247

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4504/2024, depositata il 05/07/2024 – Pres. Fruscella, Rel. D'Ambrosio.
Accertamento – Responsabilità solidale – Cessione del debito tributario – Accollo dei debiti tributari – Illegittimità del contratto di accollo - Compensazione – Imposta di soggiorno – Crediti IVA inesistenti – Principio di solidarietà – Pretesa infondata.

pag. 127

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4538/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Finanza locale - IMU ICI TASI – – Terreni adibiti a Cave estrattive – Utilizzo dell'area per fini estrattivi – Edificabilità dell'area – Piano Regolatore Generale zona Industriale estrattiva - Applicazione dell'imposta – Sussiste.

pag. 197

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4543/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. e Rel. Maio.
Processo tributario – Rimborso IVA – Istanza di rimborso – Termine perentorio – Onere della prova.

pag. 377

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4544/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. Maio, Rel. Lupi.
Finanza locale - IMU ICI TASI –Applicabilità dell'imposta – Terreno Agricolo – Edificabile secondo il Piano Regolatore Generale non ancora definitivo – Certificato di destinazione Urbanistica attestante la inedificabilità dell'aerea - Prevalenza – Non applicabilità dell'imposta – Consegue.

pag. 198

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4648/2024, depositata il 12/07/2024 – Pres. e Rel. Lepore.
Processo tributario – Impugnabilità condizionata estratto di ruolo – Applicabilità ai processi anche non tributari in corso – Sussiste.

pag. 378

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4665/2024, depositata il 12/07/2024 – Pres. Lepore, Rel. Ruggiero.
Iva – Liquidazione coatta amministrativa – Eccedenza detraibile formatasi nel corso della procedura – Mancata prova dell'afferenza degli acquisti a operazioni imponibili – Provvedimento di diniego del rimborso – Legittimità.

pag. 264

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4695/2024, depositata il 15/07/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.
Iva – Richiesta di rimborso – Eccedenza detraibile derivanti da anni per cui si è scaduto il termine di decadenza – Mancata prova della sussistenza degli elementi costitutivi dell'eccedenza – Diniego del rimborso - Legittimità.

pag. 265

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4716/2024, depositata il 15/07/2024 – Pres. Reali, Rel. Donato.
Accertamento – Istanza di accertamento con adesione meramente dilatoria – Interruzione termini di proposizione del ricorso – Sussiste – Onere della prova del disegno fraudolento e della consapevolezza del destinatario circa l'oggettiva fittizietà del fornitore – Gravante sull'Ufficio – Sussiste – Assolvimento dell'onere probatorio dell'Ufficio mediante presunzioni – Compete – Onere della prova contraria di non aver agito consapevolmente – Gravante sul Contribuente – Sussiste.
pag. 128

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4729/2024, depositata il 16/07/2024 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.
Riscossione – Irpef Addizionale Comunale – Cartella emessa ex artt. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 – Motivazione mediante esclusivo riferimento alla norma ed alla dichiarazione oggetto di controllo – Legittima se non si tratta di un accertamento automatico con funzione non meramente liquidatoria
pag. 444

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4752/2024 Depositata il 18/07/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Finanza locale – IMU ICI TASI - Imposta municipale unica – Esenzioni – Immobili esenti dal tributo – Destinazione a fini istituzionali – Esenzione IMU – Alloggi di servizi – Tassatività.
pag. 199

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4767/2024 depositata il 18/07/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Riscossione – Cartella di pagamento – Motivazione – Interessi – Motivazione per relationem – Validità.
pag. 447

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4775/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Varia - Giochi, scommesse, concorsi, lotterie – Imposta unica sulle scommesse – Ricevitorie di bookmaker esteri – Soggetti passivi – Imposizione – Presupposti e limiti.
pag. 472

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4788/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Rimborsi - Diniego rimborso IVA –Minore eccedenza detraibile del triennio – Società di comodo – Società in perdita sistematica – Società non operative – Prova contraria – Oggettive situazioni di carattere straordinario – Soggetto passivo IVA – Diritto di detrazione – Principi di neutralità e proporzionalità.
pag. 423

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4790/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Agevolazioni ed esenzioni.
pag. 200

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4794/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Diniego di rimborso – Fabbricato abusivamente occupato – Immobile non sgomberabile– Reato di invasione di edifici e di violazione di domicilio– Denuncia

all'autorità giudiziaria – Assenza del possesso – Mancanza di soggettività passiva – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Azzeramento dell'indice di capacità economica.
pag. 201

Corte di Giustizia di II grado del Lazio, Sez. 1 - Sentenza n. 4809/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Iva – Detrazione non ammessa – Rimborso – Diniego – Concessionario autostradale – Concessione attiva – Estromissione dall'esecuzione delle opere – Commissario straordinario – Versamento di provvista in contabilità speciale non è corrispettivo – Mancanza presupposto oggettivo – Non necessita rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE.
pag. 266

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5156/2024, depositata il 06/08/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Notificazioni - Posta elettronica certificata - Notifica atti della riscossione a mezzo pec – Indirizzo mittente non presente nella piattaforma IPA – Agente della Riscossione – Legittimità.
pag. 296

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5165/2024, depositata il 06/08/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Castiello.
Notificazioni- Notifica provvedimenti tributari a mezzo pec – Mancata ricezione per saturazione della casella del destinatario – Perfezionamento della notifica e decorrenza dei termini di impugnazione.
pag. 297

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5202/2024, depositata il 11/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.
Processo tributario – Giudizio primo grado – Parziale accoglimento ricorso – Soggetto contribuente – Giudizio secondo grado – Proposizione appello principale – Istanza sospensione cautelare – Fumus boni juris – Periculum in mora – Obbligo presenza congiunta – Sussiste – Decisione primo grado – Conseguenze pregiudizievoli – Argomentazioni generiche assertive – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Istanza sospensione cautelare – Legittimità rigetto – Consegue.
pag. 378

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5229/2024, depositata il 14/08/2024 – Pres. Cotta, Rel. Perone.
Iva – Accollo debito fiscale - Società appellante accollata – Debiti fiscali propri – Crediti fiscali accollante – Utilizzo compensazione – Esclusione - Società accollante – Assunzione ruolo soggetto passivo – Esclusione – Assunzione ruolo coobbligato – Rileva – Società appellante accollata – Intervenuta liberazione debiti – Esclusione – Credito fiscale – Società accollata - Indebito utilizzo – Rileva – Legittimità atto ricupero – Consegue.
pag. 267

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5248/2024, depositata il 16/08/2024 – Pres. Picone, Rel. Aquino.
Processo tributario – Riassunzione causa – Atto impugnazione – Esclusione – Attività impulso processuale – Rileva – Prosecuzione giudizio – Rileva – Parti processuali – Posizione processuale originaria – Rileva – Perimetro decisionale – Norme diritto - Violazione falsa applicazione - Giudice rinvio – Sentenza cassata - Obbligo uniformazione – Vizi motivazione – Punti decisivi controversia – Giudice rinvio – Sentenza cassata - Fatti precedentemente accertati – Libera valutazione – Apprezzamento complessivo – Statuizione sostitutiva – Sentenza cassata – Dichiarazione sostitutiva atto notorio – Giudice rinvio – Scrutinio ammissibilità probatoria – Rileva.

pag. 379

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5251/2024, depositata il 20/08/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.
Accertamento – Emergenza epidemiologica COVID 19 – Emissione atti impositivi – Notifica atti impositivi – Intervenuta scissione - Ente impositore – Avviso accertamento – Emissione entro termine – Obbligo firma e protocollazione – 31 dicembre 2020 - Giudizio tributario – Ente impositore – Allegazione avviso accertamento – Prima pagina - Data 22 aprile 2021 – Seconda pagina – Data 31 dicembre 2021 – Rispetto protocollazione – Data 31 dicembre 2021 – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Illegittimità atto impositivo – Consegue.

pag. 130

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5256/2024, depositata il 21/08/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Diotallevi.
Iva – Ente impositore – Attività contrasto frodi – Fenomeni fraudolenti – Creazione crediti IVA inesistenti – Indebito utilizzo compensazione – Soggetto contribuente – Fatture inesistenti – Atto contestazione – Ente impositore - Omessa notifica – Atto ricupero credito IVA - Ente impositore – Omessa notifica - Legittimità cessazione partita IVA – Sussiste – Ente impositore – Contraddittorio preventivo – Omessa instaurazione – Non rileva.

pag. 268

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5310/2024, depositata il 21/08/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Lostorto.
Rimborsi - Diniego – Inammissibilità appello – Passaggio in giudicato della sentenza impugnata – Nullità della notifica del ricorso in appello – Decesso del procuratore domiciliatario nelle more del giudizio di primo grado – Conoscenza dell'evento "morte" – Interruzione automatica – Nullità "relativa" – Non rilevabile "ex officio" – Non eccepibile da controparte – Sanatoria.

pag. 424

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5322/2024, depositata il 23/08/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Violazioni tributarie e sanzioni – Apposizione di visto infedele – CAF/professionista abilitato – Art. 39 del d.lgs. n. 241/1997 – Impianto punitivo – Favor rei – Applicazione limitata.

pag. 456

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5361/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Pannone.
Finanza Locale – IMU ICI TASI – Agevolazioni – Riduzione base imponibile del 50% – Immobili inagibili o inabitabili – Stato di inagibilità noto all'ente impositore – Contribuente esonerato da ulteriori adempimenti formali – Principio di collaborazione e buona fede – Statuto del Contribuente.

pag. 202

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5362/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Riscossione – Cartella di pagamento non preceduta da avviso bonario – Notificazioni – Controlli automatizzati – Contraddittorio endoprocedimentale – Legittimità – Dichiarazione fiscale regolare – Nullità solo in caso di effettive incertezze rilevanti su dichiarazione.

pag. 448

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5364/2024, depositata il 28/8/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.
Iva – Fatture soggettivamente inesistenti – Detrazione – Onere della prova – Ripartizione onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente – Consapevolezza frode – Presunzioni semplici – Elementi oggettivi – Prova offerta in concreto – Nuovo co. 5-bis, art. 7, del d.lgs. 546/1992 – Processo tributario.
pag. 269

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5379/2024, depositata il 28/8/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.
Processo tributario – Contraddittorio preventivo – Prova di resistenza – Tributi armonizzati – IVA – Neutralità dell'imposta.
pag. 380

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5382/2024, depositata il 28/8/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.
Processo tributario – Principio di non contestazione – Onere della prova.
pag. 382

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5387/2024, depositata il 29/8/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Giudicato esterno – Rendita catastale – Nullità notifica revisione – Imposte periodiche – IMU – Antecedente logico giuridico – Principio di soccombenza – Gravi ed eccezionali ragioni.
pag. 383

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5416/2024, depositata il 02/09/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Processo tributario - Canoni, Radioaudizioni e circolari - Canone per la stipula di contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di telefonia mobile - Cartella di pagamento – Notifica della cartella di pagamento – Prescrizione decennale – Prova - Accoglie.
pag. 384

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5419/2024, depositata il 2/9/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Notificazioni – Atti prodromici - Comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria – Irreperibilità assoluta del destinatario – Contribuente non residente – Omessa notifica - Prescrizione - Respinge.
pag. 298

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5422/2024, depositata il 2/9/2024 – Pres. Picone, Rel. Aquino.
Finanza locale – TARI – Esenzione - Fatti costitutivi, impeditivi o estintivi – Infondatezza della pretesa tributaria – Riduzione - Respinge.
pag. 231

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5430/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.
Contributo unificato tributario – artt. 13, comma 6-quater e 14 comma 3-bis, dPR n. 115 del 2002 – Duplicazione del tributo – Non dovuto.
pag. 175

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5431/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Registro, ipotecarie e catastali – art. 22, TUR – Enunciazione – Finanziamento soci enunciato in verbale di assemblea – Identità delle parti intervenute – Contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso – Cessazione degli effetti delle disposizioni già enunciate – Conseguente riduzione della base imponibile.
pag. 409

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5435/2024, depositata il 3/9/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Flamini.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Area edificabile successivamente assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta – Presupposto impositivo ai fini TASI – Esclusione – Fondamento.
pag. 203

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5446/2024, depositata il 3/9/2024 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.
Finanza locale – TARI – Presupposto impositivo ai fini TARI – Agevolazioni emergenza Covid-19 – Esclusione.
pag. 232

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5447/2024, depositata il 3/9/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Accertamento – Disconoscimento della struttura associativa senza fini di lucro – Finalità commerciali – Fondamento.
pag. 131

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 5500/2024, depositata il 06/09/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.
Registro, ipotecarie e catastali – Factoring – Tassazione proporzionale o fissa – Atto di accertamento risoluzione – Clausola risolutiva espressa Retrocessione del credito –Alternatività Iva – Imposta di registro – Pretesa fondata.
pag. 411

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5560/2024, depositata il 11/09/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Musumeci.
Irpef – Reddito di lavoro dipendente e assimilati – Risoluzione del rapporto di lavoro – Danno da demansionamento – Risarcimento – Accordo transattivo – Imposizione – Esenzione – Specifica qualificazione della voce di danno – Necessità.
pag. 250

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5584/2024, depositata il 13/09/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Buccaro.
Iva – Somministrazione illecita di manodopera – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione – Non compete. *pag. 270*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 5620/2024, depositata il 16/09/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.
Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro - Rettifica del valore di beni oggetto di compravendita – Motivazione dell'atto impositivo –Conoscenza della pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali – Efficacia probatoria dei "valori OMI" – Valutazione della sufficienza.
pag. 411

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5708/2024, depositata il 23/09/2024 – Pres. e Rel. Lo Surdo.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Esenzione – Accertamento - Avviso di accertamento - Onere della prova.

pag. 204

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5717/2024, depositata il 24/09/2024 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.
Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione degli atti - Inammissibilità - Onere della prova.

pag. 131

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5855/2024, depositata l'1/10/2024 - Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Agevolazioni ed esenzioni - Impatriati – Regime naturale di tassazione – Obbligo di presentazione della richiesta per l'applicazione del regime al datore di lavoro – Non sussiste.

pag. 158

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5904/2024, depositata il 26/09/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Costituzione di diritti reali di godimento – Diritto di superficie su terreno agricolo – Distinzione tra "costituzione" e "trasferimento" – Aliquota del 9% – Sussiste – Aliquota del 15% – Esclusione.

pag. 413

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio – Sez. 8 - Sentenza n. 5908/2024, depositata il 03/10/2024 – Pres. Picone, Rel. Novelli.
Processo tributario - Cartella di pagamento – Contributi previdenziali – Omesso pagamento – Giurisdizione del giudice ordinario e non del giudice tributario - Legittimità – Sussiste.

pag. 385

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio - Sezione 11 – Sentenza n. 5923/2024, depositata il 03/10/2024 **– Pres. Sorrentino, Rel. Marini.**
Accertamento – Accertamento c.d. a tavolino - Irpef - Richiesta di sospensione dell'esecutività della sentenza – Presupposti del fumus boni iuris e periculum in mora - Non sussistono – Obbligo di contraddittorio – Violazione - Non sussiste.

pag. 134

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5933/2024, depositata il 04/10/2024 – Pres. e Rel. De Santi.
Riscossione – Cessione di ramo d'azienda – Debiti pregressi – Limiti – Cartella notificata al cedente – Intimazione di pagamento notificata al cessionario – Omessa richiesta dell'attestazione della posizione debitoria - Responsabilità solidale – Sussiste.

pag. 449

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5965/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.
Varie - Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Imposta unica - D.lgs. n. 504/1998 - Bookmakers esteri - Centri di Trasmissione Dati (CTD) – Contratto di scommessa – Perfezionamento sul territorio italiano Rileva Residenza fiscale estera del bookmaker – Irrilevanza.

pag. 474

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5968/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.
Agevolazioni ed esenzioni - Credito d'imposta Ricerca e Sviluppo – Detrazione fiscale – Avviso di recupero del credito – Questionario – Emergenza sanitaria – Mancata risposta – Irrilevanza - Documentazione probatoria presentata dal contribuente – Principio di leale collaborazione – Spettanza del credito – Consegue.

pag. 160

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5984/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.
Finanza locale - TARI – Accertamento per omesso versamento – Presupposto del possesso – Sublocazione dell'immobile – Locatore - Esclusione della responsabilità per il pagamento.

pag. 233

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.4 – Sentenza n. 5995/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Accertamento– Reddito di impresa – Deducibilità – Costo – Principio di Inerenza – Effettività – Contestazione dell'Amministrazione finanziaria - Onere della prova – Elementi indiziari – Non sufficienza.

pag. 135

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6000/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Accertamento - Criterio del "prezzo-valore" – Accertamento imposte – Determinazione della base imponibile – Imposte di registro, ipotecarie e catastali – Contratto atipico di mantenimento – Si applica.

pag. 137

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6010/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Finanza locale - IRAP – Conferimenti – Ramo d'azienda — Ammortamenti della conferitaria — Deducibilità extracontabile - Legittimità – Sussiste - Onere probatorio – Spetta all'ente impositore.

pag. 220

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 6029/2024, depositata il 09/10/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.
Accertamento - IRES – Requisito dell'inerenza – Art. 109 TUIR – Interessi passivi – Art. 96 TUIR – Interessi passivi su mutui ipotecari – Art. 1 co. 36 legge 244/2007- Società immobiliari di gestione - Deducibilità - Onere della prova - Spetta al contribuente.

pag. 138

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6034/2024, depositata il 09/10/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Pannone.
Violazioni tributare e sanzioni - Visto di conformità infedele – Responsabilità dei CAF o dei professionisti che appongono il visto – Imposta sul reddito delle persone fisiche – Sanzioni – Principio del favor rei - Non si applica.

pag. 457

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6042/2024, depositata il 10/10/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Accertamento - Somministrazione illecita di manodopera –Contratto di appalto non genuino - Indeducibilità costi ai fini IRAP – Indetraibilità dell'IVA – Legittimità.

pag. 139

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6046/2024, depositata il 10/10/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Diotallevi.
Irpef – Pensione di invalidità estera percepita in Germania – Imponibilità nel Paese della fonte – Art. 19, paragrafo 2 Convenzione Italia – Germania contro le doppie imposizioni – Artt. 3 e 49 TUIR – Doppia nazionalità del percettore.

pag. 251

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza 6075/2024, depositata l'11/10/2024 – Pres. e Rel. Mazzi.
Finanza locale – IMU ICI TASI- Rettifica della rendita catastale – Efficacia giuridica della variazione a decorrere dalla notifica – Annullamento dell'avviso di accertamento catastale – Atto presupposto – Caducazione dell'avviso di liquidazione dell'Imu.

pag. 207

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza 6146/2024, depositata il 15/10/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
***IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova della conoscenza o conoscibilità da** parte del contribuente dell'evasione IVA - Quadro indiziario inequivoco – Non sussiste – Cessioni all'esportazione – Verifiche complesse sulla affidabilità fiscale dell'esportatore abituale - Non sussiste.*

pag. 271

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. II, Sentenza n. 6253/2024, depositata il 21/10/2024, Pres. Liotta, Rel. Baldovini.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Programma di compensazione urbanistica – Successivo vincolo di inedificabilità assoluta dell'area – Natura del diritto edificatorio compensativo – Assenza del presupposto impositivo "oggettivo".

pag. 208

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 6306/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.
Concessioni governative – Imposta regionale – Demanio marittimo – Trasferimento della funzione impositiva Stato-Regione – Questione di legittimità costituzionale – Non sussiste.

pag. 174

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 6321/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.
Violazioni tributarie e sanzioni – Cumulo giuridico – Mancata emissione di scontrini per corrispettivi – Condotta progressiva – Applicabilità – Sussiste.

pag. 459

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6338/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Accertamento – Tardiva presentazione della dichiarazione e del versamento delle imposte – Ravvedimento operoso parziale o frazionato – Validità.

pag. 141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio - Sezione 4 - Sentenza n. 6360/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Notificazioni - Irpef ed Iva – Avviso di accertamento - Notifica eseguita a indirizzo errato di residenza – Omessa spedizione – Onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria – Sussiste - Mancanza di contraddittorio tra le parti - Legittimità – Sussiste.

pag. 299

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6370/2024, depositata il 17/10/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.
Notificazioni - Notifica della cartella di pagamento – Irreperibilità del destinatario – Obbligo di ricerche nel comune di residenza – Omessa verifica dell'effettivo trasferimento – Nullità della notifica – Consegue - Annullamento della successiva intimazione di pagamento – Consegue.

pag. 300

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio - Sezione 12 – Sent. n. 6374/2024, depositata il 23/10/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Processo tributario - Estratto di ruolo – Cartella di pagamento – Non impugnabilità - Sussiste - Spese di lite – Richiesta di compensazione – Sentenza di appello confermativa di quello di primo grado - Motivo aggiunto in appello – Legittimità - Sussiste

pag. 386

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6381/2024, depositata il 23/10/2024 – Pres. Rel. Lunerti.
Accertamento - Cessione di ramo d'azienda – Debiti pregressi – Limiti – Cartella notificata al cedente – Intimazione di pagamento notificata al cessionario – Omessa richiesta dell'attestazione della posizione debitoria - Responsabilità solidale – Sussiste.

pag. 141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 6451/2024, depositata il 25/10/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Notificazioni – Tributi - Avvisi di accertamento – Consegna nelle mani del portiere – Obbligo di raccomandata informativa – Mancata prova dell'invio da parte dell'Ente notificatore – Nullità della notifica.

pag. 302

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6480/2024, depositata il 25/10/2024 – Pres. Cotta, Rel. Leone.
Processo tributario – Disamina domande giudiziarie nell'ordine di cui all'art. 276, co. 2, c.p.c. – possibilità di deroga da parte del Giudice - Decisione della vertenza in base alla" ragione più liquida";

pag. 388

Registro, Ipotecarie e Catastali – Conferimento in trust di diritto di amministrazione di immobile – Tassazione – Imposta di Registro in misura fissa e non proporzionale.

pag. 388

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 6490/2024, depositata il 28/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Lello.

Registro, ipotecarie e catastali – Agevolazione "prima casa" – Pre-possidenza di altra abitazione locata a terzi – Inidoneità a soddisfare esigenze abitative – Successivo acquisto di abitazione nello stesso Comune – Spettanza dell'agevolazione.

pag. 414

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio , Sez. 5. – Sentenza n. 6547/2024, depositata il 21/10/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Notificazioni - Riscossione - Intimazione di pagamento - Notifica a mezzo di un indirizzo pec non presente nei pubblici registri IPA - Validità della notifica – Sanatoria - Giurisdizione del giudice tributario per le iscrizioni a ruolo di natura extra tributaria contenute nell'intimazione di pagamento – Non sussiste.

pag. 302

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio , Sez 1. Sentenza n. 6559/2024, depositata il 30/10/2024 - Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Finanza locale – IMU ICI TASI - Accertamento Imu - Non sussiste l'obbligo di dichiarazione del contribuente al fine di usufruire dell'agevolazione sugli immobili locati con contratto a canone concordato. Articolo 1 commi 53 e 54 della legge n.208/15 e d.l.201/2011 art.1, dm 30/10/2012.

pag. 211

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6702/2024, depositata il 23/10/2024 - Pres. Coletta, Rel. Lello.
Accertamento - IRPEF - Plusvalenze da cessione quote societarie - Determinazione della base imponibile – Differenza tra corrispettivo percepito e costo di acquisizione - Momento impositivo coincidente con la conclusione della cessione - Efficacia traslativa del consenso - Irrilevanza delle vicende successive all'adempimento - Art. 67 e 68 TUIR.

pag. 142

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6724/2024, depositata il 18/09/2024 – Pres. Passero, Rel. Nispi Landi.
Accertamento – Termini - Raddoppio – Obbligo di denuncia penale –Astratta configurabilità del reato – Sufficienza - Sopravvenienza attiva da sentenza civile – Rilevanza fiscale nell'anno di emissione – Provvisoria esecutività – Principio di competenza.

pag. 144

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 6847/2024, depositata l'11/11/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Presupposto – Proprietà e diritti reali – Patrimonio separato/destinato – Soggettività giuridica – Fondi di investimento – Titolarità di proprietà immobiliari – Priva di autonomia giuridica – Interpretazione analogica – Esclusa.

pag. 212

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 6891/2024, depositata il 13/11/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Finanza locale - IMU ICI TASI – Base imponibile – Assenza di progetto urbanistico e convenzione edilizia – Cantierizzazione dell'area – Area fabbricabile – Scopo edificatorio – Indipendente dall'approvazione del Piano – Inevitabilità del valore venale dell'area.

pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7043/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.

Accertamento – Irpef – Ires – Violazioni tributarie e sanzioni – Dichiarazioni.

pag. 145

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7052/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. Rel. Speranza.
Processo tributario - Giudizio di ottemperanza – Mancato pagamento spese di giudizio – Contributo Unificato - Esecutività delle sentenze tributarie - Commissario ad Acta.

pag. 389

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7105/2024, depositata il 22/11/2024 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.
Iva – Associazioni sportive dilettantistiche – Agevolazioni l. n. 398/1981 – Applicabilità – Esclusione – Contratti di sponsorizzazione e pubblicità – Distinzione.

pag. 273

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7123/2024, **depositata il 22/11/2024 – Pres. Catania, Rel. Polito.**
Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile - Decreto ingiuntivo – Enunciazione Fideiussioni.

pag. 415

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7210/2024, depositata il 28/11/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.
Rimborsi - Diniego Rimborso Ires – Irap Deducibile – Presupposto di Deducibilità - Costo del personale –Deducibilità analitica – Deducibilità forfettaria – Transfer pricing.

pag. 426

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7241/2024, depositata il 02/12/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.
Accertamento – Rinvio al testo del PVC – Legittimità – Insufficiente documentazione dei costi – Ripresa a tassazione – Legittimità – Dichiarazioni.

pag. 146

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 7308/2024, depositata il 05/12/2024 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.
Riscossione - Irpef – Cartella di pagamento —Iscrizione a ruolo ex art. 36 bis d.P.R. 600/1973 derivante dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione - Instaurazione preventiva del contraddittorio - Non necessita – Legittimità della pretesa erariale – Sussiste.

pag. 450

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7379/2024, depositata il 09/12/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmano'.
Iva – PVC – Difetto riscontro probatorio – "Frode carosello" - Termini di impugnazione - Onere della prova - Violazione principio del contraddittorio.

pag. 273

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7415/2024, depositata il 06/12/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.
Registro, ipotecarie e catastali – Trasferimento immobiliare – Rettifica del valore venale sulla base delle informazioni desunte dalla banca dati OMI e dalle quotazioni del listino ufficiale della Borsa immobiliare di Roma – Insufficienza - Produzione di perizia giurata di parte – Validità.

pag. 416

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7432/2024, depositata il 11/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.
Riscossione – Intimazione di pagamento – Impugnazione – Cartella di pagamento ritualmente notificata – Vizi propri – Limiti.
pag. 452

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7455/2024, depositata il 11/12/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Esenzione – Abitazione principale – Residenza anagrafica e dimora abituale del possessore – Compete – Residenza anagrafica del coniuge – Irrilevanza.
pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7499/2024, depositata il 13/12/2024 – Pres. Greco, Rel. Celentano.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Esenzione – Enti non commerciali – Enti ecclesiastici - Attività di religione e culto – Abitazione dei membri della comunità religiosa – Formazione del clero e dei religiosi – Compete.
pag. 216

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7601/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.
Irpef – Redditi fondiari – Locazione – Locazione a uso commerciale – Morosità – Sfratto – Mancata percezione canoni – Imputazione soggettiva – Canoni tassati – Pretesa fondata.
pag. 252

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7606/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Accertamento – Agevolazioni ed esenzioni – Enti non commerciali – Attività di religione – Attività di culto – Didattica – Caratteristiche soggettive – Caratteristiche oggettive – Prova sussistenza – Sussiste – Pretesa infondata.
pag. 217

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7663/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Iva – Frode carosello – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione – Indebita – Partecipazione alla frode – Prova – Consapevolezza – Diligenza – Operatore accorto – Onere probatorio – Amministrazione – Presunzioni semplici – Elementi oggettivi e specifici – Insussistenza – Pretesa infondata.
pag. 275

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7664/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.
Catasto – Accertamento – Revisione – Classamento – Microzone – Immobile – Caratteristiche – Variazioni intrinseche ed estrinseche – Comparazione affidabile – Motivazione – Insufficiente.
pag. 172

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7749/2024, depositata il 20/12/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Molino.
Finanza locale – IMU ICI TASI – Determinazione valore venale aree edificabili – Valore probatorio metodo valutativo automatico – Deducibilità oneri di urbanizzazione.
pag. 218

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7769/2024, depositata il 23/12/2024 – Pres. Maio, Rel. Tocci.
Finanza locale - TARI – legittimazione processuale AMA S.p.A. – litisconsorzio necessario.
pag. 234

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7837/2024, depositata il 24/12/2024 – Pres. e Rel. Lepore.
Agevolazioni ed esenzioni – Imposta di registro "prima casa" – Acquisto – Sussistenza del presupposto di non possidenza di altra casa di abitazione nel medesimo comune - Immobile già posseduto nel medesimo comune ma oggetto di contratto di locazione stipulato anni prima – Agevolazione - Compete.
pag. 162

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7914/2024, depositata il 30/12/2024 – Pres. e Rel. Panzani.
Irpef – Residenza fiscale – Rappresentanze diplomatiche – Convenzione di Vienna sulle Relazioni Consolari – Esenzione fiscale per i dipendenti di Ambasciate – Sussiste.
pag. 253

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7947/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Finanza locale - Irap – Diniego di rimborso – Fattibilità della richiesta da parte della società incorporante – Dichiarazione integrativa – Silenzio-rifiuto – Illegittimità del diniego opposto dall'Ufficio.
pag. 221

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI II GRADO

DEL LAZIO

—

ANNO 2024

OSSERVATORIO DELLE SENTENZE

ACCERTAMENTO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 238/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento – Difetto di motivazione – Indicazione elementi essenziali – Non sussiste.
IMU – Ente religioso – Esenzione – Non compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
Non sussiste il difetto di motivazione nel caso in cui l'avviso di accertamento richiami la normativa di riferimento, la delibera comunale di determinazione delle aliquote ed indichi gli immobili posseduti dal soggetto passivo, riportando, per ciascuno di essi, gli estremi catastali, la rendita, il valore imponibile, l'aliquota applicata e l'imposta netta nonché i versamenti eseguiti e l'imposta ancora da recuperare.
Ai fini dell'esenzione prevista dal d.lgs. n. 504/92, art. 7, comma 1, lett. i) occorre la concomitante esistenza di un *requisito oggettivo* , rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ed un *requisito soggettivo,* costituito, a sua volta, dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.
Ai fini dell'esenzione, inoltre, gli immobili devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività *commerciali*, e ivi svolgano, effettivamente con modalità non commerciali, attività *"assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché quelle di cui all'art. 16, lett. a) della legge 20 maggio 1985 n. 222".*
Ai due requisiti sopra indicati, pertanto, il legislatore ne ha aggiunto un terzo: l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali".
L'esenzione in esame, prevista per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività religiose o di culto di cui all'art. 16, lett. a) della l. n. 222/85, spetta ad un ente ecclesiastico in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla "*formazione del clero e dei religiosi"*, espressamente compresa nell'elencazione di cu all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lg. n. 504/92 e da intendersi riferita all'ospitalità ed accoglienza di persone in genere, non necessariamente terze ed estranee all'ente proprietario.

Le modalità non commerciali sono definite dal predetto decreto, alla successiva lett. p) come: "*modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura, non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà".*
Alla luce della esposta normativa non appare sufficiente, per comprovare la natura non commerciale dell'attività svolta, il deposito dei documenti di identità delle religiose ospitate nella struttura. La sussistenza dell'elemento oggettivo non può essere desunta esclusivamente sulla base delle dichiarazioni rese dai soggetti che hanno soggiornato presso l'Ente, occorrendo, invece, verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale.

COMMENTO
La sentenza affronta due profili: quello del contenuto minimo della motivazione e l'altro relativo ai requisiti necessari per godere dell'esenzione prevista dal d.lgs. n. 504/92, art. 7, comma 1, lett. i) per i beni immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, "*destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".*
Per quanto concerne il contenuto minimo della motivazione la sentenza si colloca all'interno del consolidato orientamento della Suprema Corte (Cass., sent. n. 1694 del 24/01/2018; idem, n. 14094 dell'11/06/2010; da ultimo, Cass., ord. n. 17636 del 26/06/2024; idem, ord. n. 22565 dell'08/08//2024) secondo cui gli avvisi di accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta. Non spetta, pertanto, all'Amministrazione indicare nell'atto di accertamento IMU le ragioni giuridiche del mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge. Pertanto, ai fini dell'esenzione IMU ex art. 7, comma 1, lett. i) d.Lgs. 504/1992 per le porzioni di immobili destinate a finalità religiose, il contribuente deve dimostrare lo svolgimento esclusivo, con modalità non commerciali, di attività di religione o di culto. E tale prova deve attenere all'attività concretamente svolta e non a quella desumibile dallo statuto o da certificazioni di carattere generale. La sussistenza del requisito oggettivo (svolgimento di una delle attività indicate dall'art. 7, co. 1° lett. i)) non può essere desunta, secondo l'insegnamento della Suprema Corte, esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato (ex plurimis, Cass. n. 5485 del 29/02/2008; idem n. 20776 del 26/10/2005; da ultimo, Cass., ord. n. 17888 del 28/06/2024).
Prezioso, inoltre, è il contributo della giurisprudenza di legittimità per quanto concerne il secondo profilo affrontato in sentenza: quello dell'assoggettabilità ad IMU dei beni ecclesiastici.
La Corte di Cassazione, dopo aver evidenziato la natura speciale della norma di esenzione e, quindi, come la stessa non possa essere applicata al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate, ha delineato con precisione il suo campo di applicazione, individuando la ratio della stessa alla luce anche della giurisprudenza comunitaria (cfr. Cass., ord. n. 17888 del 2024 citata).
L'esenzione muove dal concorso di un presupposto soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente e di un presupposto oggettivo dato dallo svolgimento nell'immobile, secondo modalità non commerciali, di una delle attività indicate dal citato art. 7, co. 1^, lett. i) (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive).

Ma non basta. "*Una lettura dell'evoluzione normativa in materia – indotta dalla decisione della Commissione UE 2013/286 – impone di escludere che possa riconoscersi l'esenzione allorquando quest'ultima*, *venendo ad incidere su un settore produttivo operante alle condizioni di mercato, finisca con l'alterare le regole della libera concorrenza mediante la pratica configurazione di un vero e proprio aiuto di Stato, come tale inammissibile ex art. 107, paragrafo 1 TUE, sicchè solo l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico rende compatibile, quanto a requisito oggettivo, l'esenzione in parola (altrimenti disapplicabile dal giudice nazionale) con il diritto UE"* (cfr. Cass. nn. 13970/2016; 4066/2019; 6795/2020; 18831/2020; 28578/2020; 15364/2022 e, da ultimo, Cass., ord. n. 17888 del 28/06/2024).
Di conseguenza, né il requisito soggettivo né quello oggettivo, per quanto necessari, possono essere sufficienti ad escludere l'incidenza delle modalità di concreto svolgimento delle attività sulle condizioni di libero mercato. Un ente senza fine di lucro, infatti, può svolgere attività economica, cioè offrire beni e servizi sul mercato, mentre la finalità sociale dell'attività svolta non è di per sé incompatibile con il suo carattere anche economico-produttivo. La norma di esenzione richiede, invece, che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico.
La casistica giurisprudenziale di legittimità ha poi avuto modo di precisare ulteriori requisiti. Ad esempio, occorre verificare: a) l'accessibilità limitata alla struttura, che non deve essere rivolta ad un pubblico indifferenziato ma ai soli destinatari delle attività istituzionali; b) la discontinuità nell'apertura, in quanto l'attività ricettiva non può essere svolta per l'intero anno solare (cfr. Cass. n. 19072/2019). Inoltre, è del tutto irrilevante la successiva destinazione degli utili al perseguimento di fini sociali o religiosi, in quanto tale circostanza non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività (cfr. Cass. n. 7415/2019; Cass. n. 17300/2021).

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/92; d.lgs. n. 23/11; l. 160/19; l. n. 222/85.d.lgs. n. 546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione : n. 20776/05; SS.UU. 28160/08; 26654/09; 14913/16; 12495/14; 27418/13; 7385/12; 22954/23; 11409/19;19072/19; 19180/19; 14913/16; 8870/16; 14226/15; 4502/12; 24655/21; 8964/20; 34601/19; 18549/03; 18173/21; 24655/21; 24308/19; 22223/19; 7415/19; 13970/16; 22954/23; CGUE 1 luglio 2008, CGUE 10 gennaio 2006; CGUE 12 settembre 2000

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 246/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento - Verifica fiscale – Statuto dei diritti del contribuente – Contraddittorio – Accertamento c.d. a tavolino – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il presupposto di applicabilità dei diritti e delle garanzie contemplate dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente è dato dall'accesso, dall'ispezione o dalla verifica nei locali aziendali, in quanto il complesso di diritti e garanzie è finalizzato a bilanciare l'invasione della sfera del contribuente nei luoghi di sua pertinenza. Le garanzie e i diritti sono assicurati solo al soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica nei locali e non si estendono al terzo a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento. Nel caso di specie non sussiste violazione dell'art. 12 l. 212/2000 per avvenuta notificazione dell'avviso di accertamento senza rispetto del termine dilatorio previsto dal comma 7.

COMMENTO
Le garanzie e i diritti contemplati dallo Statuto dei diritti del contribuente trovano applicazione in tutti quei casi in cui l'amministrazione finanziaria invade la sfera del contribuente

attraverso accessi, ispezioni e verifiche nei locali aziendali, con la finalità di bilanciare la posizione di svantaggio assunta dal contribuente. Diversamente, come ampiamente riconosciuto dalla giurisprudenza, in tutti quei casi di accertamento c.d. a tavolino, anche qualora l'accertamento sia scaturito da attività di accesso, ispezione o verifica a carico di terzi, durante le quali siano emersi dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento nei confronti del contribuente, non ricorrono i presupposti applicativi richiesti dall'art. 12 della l. 212/2000. In ogni caso, trattandosi di imposta sul valore aggiunto, la violazione dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione avrebbe comportato l'invalidità dell'atto a condizione che il contribuente, nel corso del giudizio, avesse assolto l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di tempestiva attivazione del contraddittorio.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: legge 212/2000; d.P.R. 633/72.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 16354/12; 8399/13; 20770/13; 25515/13; 27200/13; 13588/14; 7957/14; 7958/14; 20849/16; 8439/17; SS.UU: nn. 24823/15; 26117/15.
Prassi: Circolare n. 17/20.

Corte di Giustizia tributaria di II del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 259/2024, depositata il 09/01/2024 - Pres. Lo Surdo, Rel. Di Maio.

Accertamento - Compensazione crediti dell'accollante con i debiti dell'accollato - Esclusione - Indebita compensazione - Sussiste - Irrogazione sanzione all'accollato - Contraddittorio preventivo obbligatorio - Ipotesi tassative - Atto di recupero – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia tributaria l'accollo dei debiti è di tipo soltanto cumulativo senza liberazione del contribuente accollato; in ogni caso, nei confronti dell'erario non è ammessa la compensazione tra i crediti ancorché spettanti dell'accollante con i debiti dell'accollato.
Sul piano procedimentale poi l'atto di recupero notificato dall'Agenzia delle entrate nei confronti dell'accollato, con irrogazione della relativa sanzione, non soggiace al contraddittorio preventivo, in quanto previsto soltanto in casi tassativi, come per le ipotesi di contrasto all'elusione e per l'accertamento sintetico di cui rispettivamente agli artt. 37-bis e 38 del d.P.R. 600/1973.

COMMENTO

La sentenza della CGT di secondo grado offre lo spunto per trattare due questioni molto attuali, la compensazione a seguito di accollo di debiti contestata dall'Agenzia con atto di recupero e il contraddittorio preventivo.
Sul primo argomento, come noto, l'accollo, pur essendo un istituto previsto dall'art. 1273 c.c. e replicato in ambito fiscale dall'art. 8, co. 2 l. 212/2000, sia pure soltanto di tipo cumulativo, nondimeno, sulla scia di quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 140 del 15 novembre 2017, non viene ammessa la compensazione verso l'erario dei crediti dell'accollante con i debiti dell'accollato, a prescindere dalla spettanza ed esistenza dei medesimi crediti.
A ben vedere però, è soltanto per effetto del successivo art. 1 del d.l. n. 124/2019 che è stato esplicitato il divieto di compensazione nei confronti dell'Agenzia e/o dell'INPS tra i debiti dell'accollato e i crediti dell'accollante.
Dunque, nonostante la citata e ben nota risoluzione n. 140/2017, e il richiamo ivi contenuto alla giurisprudenza di legittimità, anche se un po' datata, trattandosi di prassi amministrativa, per il principio della gerarchia delle fonti stabilito all'art. 1 delle preleggi e della riserva di legge in materia tributaria ex art. 23 Cost., detta risoluzione non può "*porre rimedio al vuoto normativo creatosi*" - come invece si legge nella sentenza- e, meno che mai, fondare la

pretesa sanzionatoria per l'altrettanto noto principio di legalità tipico delle sanzioni tributarie di cui all'art. 3 d.lgs. 472/1997.
Come già rilevato dalla prevalente dottrina, l'art. 1 del citato decreto n. 124/2019, emanato a fine ottobre dello stesso anno - per effetto del quale in caso di accollo viene esclusa esplicitamente a compensazione dei crediti dell'accollante con i debiti dell'accollato - non potrebbe operare con effetto retroattivo, essendo sprovvisto, *inter alia,* dei connotati tipici della norma interpretativa, con conseguente salvezza (almeno) delle compensazioni effettuate prima dell'entrata in vigore.
In effetti, al di là del noto principio di irretroattività della legge tributaria, ribadito anche dall'art. 3 della l. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), diversi indizi depongono nel senso che il divieto di compensazione introdotto a fine 2019 disvela un'efficacia *ex nunc* e non già *ex tunc,* invero stabilito espressamente "*onde prevenire comportamenti fraudolenti*", nonché "*per risolvere le controversie insorte tra fisco e contribuenti*", attuando così compiutamente la disciplina dell'accollo tracciata a suo tempo dall'art. 8, co. 2 della legge 212/2000 e restringendo "in deroga" l'ampio perimetro di applicazione della compensazione di cui all'art. 17 del d.lgs. 241/1997 (cfr. relazione illustrativa e Dossier Servizio Studi Senato concernenti il medesimo art. 1 del d.l. n. 124/2019, nonché il provvedimento n. 244683/2021 del direttore dell'Agenzia delle entrate relativo alle disposizioni di attuazione della stessa norma).
Detto ciò, tuttavia va richiamato - e quindi condiviso il *decisum* della CGT di seconde cure - l'orientamento ormai consolidato della Cassazione, secondo cui la compensazione ex art. 17 d.lgs. 241/1997 avrebbe comunque portata limitata ovvero sarebbe ammissibile soltanto "*tra i medesimi soggetti*", di guisa che non risulta legittima la compensazione "intersoggettiva" verso l'erario tra i debiti dell'accollato e i crediti dell'accollante (cfr. da ultimo Cass. 14 dicembre 2023, n. 35094).
Ciò anche se tale approccio rigoroso, va detto *per incidens*, anche perché ormai trattasi di *ius receptum,* sembra sottovalutare la latitudine e l'ampiezza dell'istituto della compensazione, che opera anche in assenza del requisito di reciprocità tipico di tale istituto, tant'è vero che la stessa modalità di estinzione delle obbligazioni tributarie e contributive opera anche tra enti impositori diversi. Ciò che risulta testimoniato vieppiù, in ordine di tempo, anche dall'ultimo intervento normativo, qui sì di natura interpretativa, che ha dovuto tacitare le opposizioni dell'INPS avverso appunto l'ampio perimetro della compensazione regolata dall'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 (cfr. art. 2-quater del d.l. 11/2023 di "interpretazione autentica" di quest'ultima norma).
Sull'altra questione affrontata dalla Corte di merito ovvero sull'inesistenza di un obbligo di preventivo contraddittorio che incomberebbe in capo all'Amministrazione finanziaria prima di emettere un atto di recupero di crediti, c'è poco da aggiungere, salvo che che tale assunto si evince *a contrario,* piuttosto, dal vigente art. 10-bis della L. 212/2000, e non già dall'art. 37-bis del d.P.R. 600/1973, invero ormai abrogato da tempo.
Del resto, la soluzione di tale questione non poteva essere diversa, considerato anche che il contribuente accollato non aveva superato neppure la c.d. "prova di resistenza" richiesta ai fini della dimostrazione della lesione del diritto al contraddittorio preventivo.
Tuttavia anche qui, per completezza, va segnalato che la conclusione rigorosa condivisa dall'organo giudicante mal si concilia con la perniciosità dell'atto di recupero - almeno prima delle modifiche apportate al relativo regime procedimentale dai vari decreti di riforma fiscale - che scatena, tra l'altro, l'iscrizione a ruolo dell'intero importo recuperato, l'impossibilità di definire in via agevolata le sanzioni e/o parzialmente la pretesa erariale; com'era auspicabile proprio di recente è stato inserito il contraddittorio informato ed effettivo anche per tale tipologia di atti impo-esattivi, purchè non si tratti del recupero di crediti inesistenti (cfr. l'art. 6-bis della l. 212/2000, integrato ex art. 1 d.lgs. 219/2023).

Edoardo Belli Contarini

Riferimenti normativi: art. 1273 c.c., art. 8 l. 212/2000, art. 1 d.l. 124/2019
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 35094/2023
Prassi: risoluzione n. 140/2017, Provv. Direttore Agenzia n. 244683/2021
Dottrina: Mezzagreco, L'accollo del debito d'imposta e il "nuovo" divieto di compensazione, in Rass. trib. n. 4/2020, 961, ove ulteriori riferimenti.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1109/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Accertamento – Accertamento bancario - IVA – Neutralità dell'IVA – Rivalsa.

SINTESI DELLA SENTENZA
La direttiva 2006/112, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'IVA, deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

COMMENTO
Il caso ha ad oggetto un accertamento bancario elevato nei confronti di un contribuente esercente il commercio al dettaglio (commercio ambulante di tessuti), nei confronti del quale è stata analizzata la movimentazione bancaria (versamenti e prelevamenti), per la quale è stata chiesta la giustificazione ex art. art. 32 c. 2 d.P.R. 600/1973, art. 51 c. 2 d.P.R. 633/1972.
In merito è consolidato il principio per cui in tema di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, tutti i movimenti sui conti bancari del contribuente, sia in accredito che in addebito, si presumono, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, riferiti alla sua attività economica, i primi quali ricavi e i secondi quali corrispettivi versati per l'acquisto di beni e servizi reimpiegati nella produzione, spettando all'interessato fornire la prova contraria che gli stessi non si riferiscono ad operazioni imponibili (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 18/09/2024, n. 25043).
Parimenti pacifico è il principio per cui nell'ambito degli accertamenti fondati sulle risultanze dei conti correnti bancari, le presunzioni legali previste dagli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 in favore dell'erario non necessitano dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti per le presunzioni semplici e possono essere superate solo attraverso una prova analitica a carico del contribuente che dimostri l'irrilevanza reddituale delle somme di denaro ricevute (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 05/09/2024, n. 23913).
Su tali premesse la C.G.T. ha confermato la ripresa a tassazione, operata dall'Ufficio, degli importi non giustificati dal contribuente, per quanto attiene le Imposte Dirette.
Per quanto riguarda, invece, il profilo relativo all'IVA ha accolto in parte l'appello del contribuente, affermando che gli omessi ricavi accertati, per le vendite effettuate e non fatturate, vanno intesi come comprensivi dell'IVA in quanto conseguiti nei confronti di soggetti (cessionari/committenti) i quali, rivestendo la qualità di consumatori finali, non possono esercitare la relativa detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

In merito si osserva che la rivalsa è disciplinata dall'art. 18 d.P.R. 633/1972, secondo cui il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura, fra cui le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto (art. 22 c. 1 n. 1 d.P.R. 633/1972), come nel caso in esame, il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27.
Così, nel caso di accertamento di maggiori ricavi, gli stessi vanno considerati già comprensivi di IVA.
Soccorrono sul punto le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, secondo cui "la direttiva 2006/112, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'IVA, deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione." (così la sentenza 1 luglio 2021, causa C-521/19).
Qualsiasi altra interpretazione – afferma la Corte di Giustizia Europea – contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA e farebbe gravare una parte dell'onere di quest'ultima su un soggetto passivo, mentre l'IVA deve essere sopportata unicamente dal consumatore finale.

Roberto Ferri
Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: art. 32 c. 2 d.P.R. 600/1973, art. 18, 22 e 51 c. 2 d.P.R. 633/1972, artt. 2727, 2728 e 2729 cc., Direttiva 2006/112/CE art. 73 e 78.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 18/09/2024, n. 25043, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 05/09/2024, n. 23913, Corte di Giustizia Unione Europea sentenza 1 luglio 2021, causa C-521/19.
Prassi: Agenzia Entrate Risposta 20.10.2023 n. 450.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1343/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Galeota.
Accertamento – Società a ristretta base partecipativa – Prova contraria – Riassunzione.

SINTESI DELLA SENTENZA
In merito alla presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa, si è sviluppato un ulteriore orientamento sulla prova contraria, tale per cui la stessa può anche consistere della dimostrazione, da parte del socio formale, di essere stato, nella realtà, estrano alla concreta gestione societaria.
In particolare, tale prova si può ricavare dalla circostanza che il contribuente non risulta coinvolto - né come indagato né come imputato - nell'indagine penale che pure ha riguardato la società di cui risulta socio.

COMMENTO

La questione della prova contraria da fornire per superare la presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa continua a impegnare la giurisprudenza. In effetti, detta presunzione si radica sulla regola di comune esperienza secondo cui dalla ristrettezza della base sociale discende, secondo l'*id quod plerumque accidit*, un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo tra i soci medesimi. Il che legittima, anche quando tali soci non siano legati da rapporti familiari, la presunzione che essi siano ugualmente edotti degli affari sociali e che, quindi, siano consapevoli dell'esistenza di utili extrabilancio e se li distribuiscano in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al capitale (Cass. nn. 1932/16 19680/12 e 24572/14).

Anche volendo sostenere la perdurante legittimità di una tale presunzione di matrice solo giurisprudenziale (nonostante, ora, il novellato co. 5 *bis* dell'art. 7 del d.Lgs. 546/1992), appare evidente come debba anche presumersi, all'opposto, che nessun utile occultato possa venire ascritto al socio che dimostri di essere rimasto estraneo alla gestione sociale. Invero, in un primo tempo, la Cassazione aveva individuato il contenuto della prova contraria a carico dei soci nella (sola) dimostrazione che i maggiori ricavi dell'ente fossero stati in verità accantonati o reinvestiti (*ex plurimis*, Cass. n. 18032/2013, Cass. n. 24534/2017, Cass. n. 29412/2017, Cass. n. 32959/2018).

Successivamente, si è riconosciuta la possibilità, per il socio, di vincere la presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio anche dando dimostrazione della propria estraneità alla gestione societaria, avendo egli ricoperto un ruolo meramente formale di semplice intestatario delle quote e senza alcun reale coinvolgimento nelle funzioni di gestione e controllo riservate dalla legge (e dallo statuto) al socio della società a responsabilità limitata (*ex plurimis*, Cass. 15991/2024; Cass. 7170/2022, Cass. 24870/2021)

La SENTENZA in commento si muove proprio su questo secondo filone, valorizzando, ai fini della ridetta dimostrazione di estraneità, un insieme di elementi quali (i) la conclamata estraneità del contribuente all'indagine penale avviata sulla società della quale era formalmente socio; (ii) i verbali di interrogatorio dell'amministratore unico che confermavano tale circostanza; (iii) il fatto che il contribuente fosse stato per un breve periodo dipendente della società con mansioni di operaio; (iv) il fatto che il contribuente avesse motivato il proprio recesso dalla società proprio lamentano di non essere posto a conoscenza dell'attività sociale e (vi) la documentazione bancaria del contribuente da cui si evince l'assenza di entrate coerenti con la pretesa tributaria.

La decisione pare perciò intonata anche alla più recente giurisprudenza di legittimità che, nell'ammettere la prova contraria tramite dimostrazione dell'estraneità alla gestione societaria, afferma che detta prova debba essere "*precisa e rigorosa*". (cfr. Cass. 2464/2025).

Matteo Piva

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: 2464/25; 15991/24; 7170/2022; 24870/2021; 32959/2018; 29412/2017; 24534/2017; 1932/16; 24572/14; 18032/2013; 19680/12

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1857/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Cotta, Rel. Solaini.

Accertamento – Controlli ''a tavolino'' – Contraddittorio endoprocedimentale e preventivo - Tributi non armonizzati - Non necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'obbligo generale del contraddittorio endoprocedimentale, di cui è gravata l'Amministrazione finanziaria, è valido esclusivamente per i tributi ''armonizzati''.

Ne consegue che per i tributi ''non armonizzati'' sussiste il suddetto obbligo esclusivamente allorquando esso sia previsto da una specifica disposizione normativa. (fattispecie in cui

l'accertamento è avvenuto nella sede dell'ufficio delle Dogane di Roma 1, pertanto, trattandosi di atto svoltosi su base documentale, la Corte ha escluso che l'Amministrazione procedente fosse gravata dall'obbligo di garantire un termine dilatorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento).

COMMENTO

L'organo giudicante rammenta che l'obbligo di garantire il contraddittorio endoprocedimentale, posto a carico dell'Amministrazione procedente al fine di garantire i diritti del contribuente previsti dalla l. 27 luglio 2000, n° 212 (prima delle recenti modifiche), sussiste, in via generale, esclusivamente per i tributi armonizzati. Se, invece, si tratta di tributi non armonizzati, il predetto obbligo è previsto esclusivamente nel caso in cui vi sia una specifica disposizione normativa che lo sancisca, non rinvenendosi, nella legislazione nazionale, una disposizione analoga all'art.12 comma 7 dello Statuto del Contribuente, che riguardi i tributi non armonizzati. D'altronde, tale statuizione, non si discosta da un consolidato orientamento giurisprudenziale (*ex multis* Cass. n° 27421/2018 e Cass. n°9978/2021) secondo cui il rispetto del termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio di copia del p.v.c. di chiusura delle operazioni per l'emanazione dell'avviso di accertamento *trova applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali* (Cass. SU 24823/15).

Federico Venturini

Riferimenti normativi: legge 27 luglio 2000, n° 212, d.lgs.472/1997.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sezioni Unite: n. 24823/15.
Corte di Cassazione nn. 27421/18; 9978/21; 15010/14; 5374/14; 2593/14; 20770/13.
Prassi: Circolari e risoluzioni n. 17/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1861/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. e Rel. Terrinoni.

Accertamento – Atti impositivi – Notificazione a mezzo posta – Perfezionamento della notifica – Momento - Scissione delle notifiche.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di notificazione di atti impositivi, le garanzie di conoscibilità dell'atto debbono coordinarsi con l'interesse del notificante a non vedersi addebitato l'esito intempestivo di un procedimento notificatorio, parzialmente sottratto ai suoi poteri d'impulso.
Ne consegue che ai fini della decadenza dalla pretesa impositiva, deve farsi riferimento alla data di spedizione dell'atto.

COMMENTO

L'organo giudicante rammenta che il principio della scissione delle notifiche, sancito dalla Corte costituzionale con la sentenza n° 477/2002, ha acquisito una particolare efficacia espansiva, che consente di applicarlo di applicarlo in tutti quei casi in cui il perfezionamento della notifica con la data di spedizione dell'atto, risponda alla necessità di evitare irragionevoli pregiudizi giuridici al notificante.
Ne deriva che il suesposto principio può trovare applicazione non solo negli atti processuali, ma anche in tutti quegli atti di natura sostanziale, che sarebbero viziati da decadenza o prescrizione se si seguisse il criterio del perfezionamento della notifica alla data di ricezione dell'atto. Tuttavia, rammenta la Corte, che tale interpretazione estensiva vale esclusivamente allorquando non siano riscontrabili pregiudizi in capo al destinatario

imputabili al notificante, dovendosi, in caso contrario, necessariamente far riferimento alla data di ricezione dell'atto, per via del comportamento negligente del notificante.

Federico Venturini

Riferimenti normativi: d.lgs.546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n:. n. 477/02.
Corte di Cassazione, Sezioni Unite: n. 10216/06.
Corte di Cassazione, nn. 26053/11; 40543/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 Sentenza n. 1901/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, ReL.Crisanti.

Accertamento -Tributi erariali diretti. Cartella di pagamento Dichiarazione contribuente Irpef 2014 - Responsabilità dell'assistenza fiscale per visto infedele. Natura sanzionatoria no risarcimento – Competenza – Direzione regionale agenzia entrate del domicilio fiscale del trasgressore - Applicabilità dell'art. 39 d.l.241 del 1997.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Ctr Lazio, con la sentenza n. 1901/2024, ha accolto l'appello del contribuente avverso la sentenza della Ctp di Frosinone n. 109/2021 che aveva annullato cartella di pagamento emessa contro responsabile del Caf per rilascio visto infedele e pregiudizio del contribuente in sede di rettifica dichiarazioni Irpef.

va annullata la cartella di pagamento emessa sulla base del ruolo formato dall'agenzia delle entrate. direzione provinciale di frosinone e non dalla direzione regionale dell'agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore ex art. 39, secondo comma d.lgs.n. 241 del 1997.

COMMENTO

La motivazione della sentenza della CTR del Lazio che ha riformato la sentenza della CTP di Frosinone n. 109/2021, accogliendo l'appello del contribuente responsabile del Caf nei cui confronti è stata emessa cartella di pagamento per rilascio di visto infedele si fonda sull'interpretazione letterale dell'art. 39 titolato " sanzioni" e sulla competenza per territorio della Direzione Regionale delle Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore.

La tesi della sussistenza di una solidarietà tra il contribuente dichiarante responsabile del CAF non è compatibile con il principio costituzionale della capacità contributiva. La norma di cui al citato articolo 39 è titolata " sanzione" sì che sulla base del tenore letterale la somma dovuta dal responsabile del CAF ha sicuramente natura di sanzione e non ha alcun carattere di risarcimento danni per il pregiudizio conseguente all'emissione dell'atto di contestazione della violazione di visto infedele e di comminazione della sanzione amministrativa (da euro 258,00 ad €2582,00i) e l'atto di recupero in danno del CAF RAF di imposte, sanzioni ed interessi.

Nicola Pannullo

Riferimenti normativi: d.m. Finanze 31/05/1999 art. 13; d.lgs. 241/1997 art. 39 comma 1.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 11660 del 30/4/202; 14985 del 2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1979/2024, depositata il 25/03/2024 – Pres. Perla, Rel. Brunetti.

Accertamento - Liquidazione e controlli - Crediti Ricerca&Sviluppo – Atto di recupero - L. n. 311/2024 – art. 3 d.l. n. 145/2013 – Indebita compensazione – Irrogazione sanzioni art. 17 d.lgs.n. 471/97 – Nozione di "Innovazione" – Applicazione Manuale di Frascati per l'anno 2017 – Inapplicabilità – Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non può trovare applicazione la nozione di innovazione definita con criteri più restrittivi dal manuale linea guida di Frascati (rispetto ai criteri indicati dal manuale di Oslo) manuale la cui operatività non può essere in ogni caso anteriore al 2018 e la cui traduzione ufficiale, peraltro, ne ha consentito il recepimento in Italia solo dal 2019.

COMMENTO

I criteri di qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo elegibili al credito di cui all'art.3 del d.l. n.145 del 2013 non possono individuarsi nel Manuale di Frascati, edizione del 2015, in quanto lo stesso non è stato adottato da un'autorità legalmente costituita e pubblica, bensì da una organizzazione privata di esperti economisti (denominata NESTI); è stato redatto al fine di definire criteri per la raccolta di dati statistici, cioè fissare prescrizioni a carico di chi intenda svolgere attività di ricerca e sviluppo; non è richiamato dalla comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, che si limita ad affermare che la valutazione degli aiuti di stato in materia di ricerca farà riferimento alla precedente edizioni del Manuale di Frascati, ovvero quella dell'anno 2002, atteso che l'edizione del 2015 è successiva alla Comunicazione della Commissione pubblicata solo ad ottobre 2015.

Dunque, la spettanza del credito di imposta va filtrata alla luce della normativa di riferimento e nel rispetto della gerarchia delle fonti del diritto: il perimetro oggettivo dell'agevolazione - ante modifiche dell'art. 1, commi 198 e ss. legge n. 160/2019 – si individua esclusivamente nelle seguenti disposizioni:

a) l'art. 3 del d.l. n. 145/2013, e successive modifiche ed integrazioni;
b) provvedimento di attuazione di cui al dm 27 maggio 2015;
c) Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01).

Il riferimento al Manuale di Frascati è anche incompatibile con i chiarimenti di prassi della stessa Agenzia delle Entrate fino, almeno, alla risoluzione 40/E del 2 aprile 2019.

All'indomani della introduzione della norma, infatti, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 5/E del 2016 ha emanato, per la prima volta, dei chiarimenti volti ad orientare i contribuenti. Nella Circolare in parola, l'Agenzia effettua un espresso rinvio alla circolare del Mise n. 46586 del 2009, la quale ha indicato quale paradigma di riferimento per l'individuazione delle attività ammissibili al beneficio, il Manuale di Oslo concernente "Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data" (Ocse 2005).

Solo a partire dal 2018, il MISE prima (Circolare 59990/2018) e l'Agenzia delle Entrate poi (risoluzione 40/E/2019) hanno mutato il loro precedente orientamento indicando i cinque criteri di definizione delle attività di ricerca e sviluppo, come declinate nel Manuale di Frascati, quale paradigma cui vincolare l'agevolazione prevista dal citato art. 3 del d.l. n. 145/2013.

Ne deriva che, a far data dal 2019 l'Amministrazione finanziaria introduce per i contribuenti (tramite un documento di prassi) una diversa e più restrittiva individuazione delle attività che sono ammesse a beneficiare dell'agevolazione per R&S.

La conferma che il Manuale di Frascati non risulti applicabile al credito d'imposta R&S di cui all'art.3 del dl 145/2013 per le annualità dal 2015 al 2019 è fornita proprio dai successivi interventi del legislatore.

Infatti, solo con l'art. 1, comma 200 della legge 27 dicembre 2019, n.160 (c.d. Legge di Bilancio 2020) il legislatore ha, in maniera inequivocabile, fatto espresso rimando al Manuale di Frascati, elevando i concetti ed esemplificazioni in esso contenuti a parametro di riferimento delle attività di ricerca e sviluppo elegibili al credito.

La norma, tuttavia, non dispone che per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Valerio Moretti

Riferimenti normativi: l. n. 311/2024 – Art. 3 d.l. n. 145/2013.
Riferimenti giurisprudenziali: (cfr.: Corte giust. trib. I grado Oristano, Sentenza n n. 3 giugno 2024, n. 74; *Corte giust. trib. II grado Valle D'Aosta, Sentenza n. 3 aprile 2023, n.5; Comm. trib. reg. Valle d'Aosta, Sentenza n. 21 aprile 2022, n.22; Corte giust. trib. I grado Macerata, Sentenza n. 8 novembre 2023, n.270; Comm. trib. prov. Bologna, Sentenza n. 14 luglio 2022, n.549; Comm. trib. prov. Aosta, Sentenza n. 25 febbraio 2022, n.12;*
Prassi: Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare n. 5/E del 2016; Risoluzione 40/E del 2 aprile 2019); Ministero dello Sviluppo Economico (cfr. Circolare n. 46586 del 2009; (Circolare 9 febbraio 2018, n. 59990).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2031/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.
Accertamento – Deducibilità costi – Accertamento analitico – Operazioni oggettivamente inesistenti – Scritture contabili – Attendibilità – Presupposti accertamento sintetico puro– Onere della prova – Infondatezza.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di accertamento analitico-induttivo del reddito di impresa, ai sensi dell'art. 39, comma primo, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di maggiori ricavi può fondarsi anche su un solo indizio, purché grave e preciso, in base all'apprezzamento svolto dal giudice.
Non è, dunque, sufficiente una singola omissione per inficiare l'attendibilità complessiva delle scritture contabili, risultando all'uopo doveroso procedere all'accertamento analitico piuttosto che all'accertamento sintetico *ex* art. 39, co. 2, d.P.R. 600/1973.
In occasione dell'accertamento analitico – induttivo, inoltre, l'Amministrazione non è tenuta, come invece accade in caso di accertamento induttivo puro, a riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione, spettando al contribuente, invece, la prova dell'esistenza e della certezza dei costi effettivamente sostenuti.

COMMENTO
Il metodo di accertamento di cui all'art. 39, co. 1, lett. d , d.P.R. 600/1973 a norma del quale "Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: […] d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti", permette all'Amministrazione di rettificare specifiche componenti reddituali dell'impressa anche se basato su un singolo indizio, purché grave preciso e concordante.
La scelta dell'Amministrazione finanziaria in merito al metodo di accertamento da utilizzare, inoltre, non è puramente discrezionale, dovendosi fondare sull'esistenza ed il rispetto dei presupposti di legge, e soprattutto determina conseguenze non irrilevanti dal punto di vista del riparto dell'onere della prova.
Alla luce dell'art. 7, co. 5bis, d.lgs. 546/1992, che fonda un nuovo principio dell'onere della prova nel processo tributario, l'Amministrazione finanziaria, ove provveda ad accertare il reddito nelle forme dell'art. 39, co.2, d.P.R. 600/1973, è onerata di dimostrare, anche in giudizio, la prova positiva dell'inattendibilità delle scritture contabili, pena l'infondatezza della pretesa erariale.

Invece, ove l'Amministrazione proceda a determinare il reddito del contribuente attraverso il metodo analitico – induttivo, spetterà al contribuente dimostrare l'esistenza e la certezza dei costi realmente sostenuti, con la naturale conseguenza che in caso di mancato espletamento dell'onere della prova l'Amministrazione risulterà vittoriosa in giudizio (Cass. Sez.5, Ord. n.34830/2023; Cass. Sez.5, Ord. n. 34996 del 2022).
Tale pronuncia si pone, peraltro, in linea con la più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., Sez. V, sentenza n. 9054/2024), secondo cui "il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da con sentenza n:ire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può "prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. (Sez. 5, Ordinanza n. 33604 del 18/12/2019).

Roberto Patini

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, d.P.R. 600/1973.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 30803/2017; 34830/2023; 34996/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.8 – Sentenza n. 2282/2024, depositata il 05/04/2024- Pres. Picone, Rel. Sessa.
Accertamento – Accertamento bancario – Riferibilità a terzi dei conti della società – Inversione probatoria - Giurisprudenza Corte di Cassazione – Due filoni interpretativi

SINTESI DELLA SENTENZA.
È legittimo l'accertamento del maggior reddito in capo alla società di capitali fondato sulle risultanze di conti correnti bancari acquisiti ai sensi dell'art.32, co.2 n.2 d.P.R. n.600/1973, intestati a soci e amministratori della società stessa qualora risulti dimostrata la natura fittizia dell'intestazione e la sostanziale riferibilità alla società dei conti correnti bancari medesimi.
In particolare, per quanto concerne la distribuzione dell'onere probatorio spetta all'ufficio dimostrare, anche mediante presunzioni, la riferibilità di tali conti correnti bancari alla società attraverso una fittizia intestazione. Solo ove tale onere probatorio sia adempiuto, incombe sulla società dimostrare, in base all'inversione dell'onere della prova di cui all'art.32, co.2 n.2 d.P.R. n.600/1973, l'estraneità di ciascuna operazione alla propria attività di impresa.

COMMENTO
La sentenza in commento interviene su una questione che è stata oggetto di dibattito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione. In particolare, la questione verte sul se, in caso di accertamento del maggior reddito in capo alla società di capitali condotto su conti correnti bancari intestati a soci e amministratori, l'ufficio abbia, o meno, l'onere di dimostrare la natura fittizia della titolarità di tali conti correnti e la sostanziale riferibilità alla società dei conti correnti medesimi. La sentenza in commento risponde in senso affermativo.
Sul punto, un primo riscontro è fornito dalla Circolare n. 32/E del 2006 dell'Agenzia delle Entrate secondo cui, in base a costante giurisprudenza della Suprema Corte, è possibile l'apprensione dei conti "di cui il contribuente sottoposto a controllo ha avuto la concreta ed

effettiva disponibilità, indipendentemente dalla intestazione formale". L'Agenzia delle Entrate sottolinea tuttavia la necessità che l'ufficio debba dimostrare che la titolarità formale dei rapporti e delle operazioni sia fittizia o comunque superata, con riferimento alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie rilevate dalla documentazione bancaria acquisita.
Più specificatamente e con riferimento al caso di società di capitali, il Comando Generale della Guardia di Finanza ha sottolineato, con la Circolare n.1/2018 , che incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire la prova, anche tramite presunzioni, della natura fittizia dell'intestazione o della sostanziale riferibilità all'ente dei conti personali di soci e amministratori senza la necessità di provare, tuttavia, che tutte le movimentazioni di tali rapporti rispecchino operazioni aziendali, dal momento che spetta alla società contribuente dimostrarne l'estraneità alla propria attività di impresa.
Se, da un lato, la prassi risulta univoca, lo stesso non può dirsi con riferimento alla giurisprudenza della Corte di cassazione, le cui pronunce sembrano oscillare tra due soluzioni differenti. Negli ultimi tempi, tuttavia, nella stessa giurisprudenza della Suprema Corte appare essersi affermato un orientamento prevalente.
Vi è, infatti, parte della giurisprudenza di legittimità che, in linea con la prassi, ritiene incomba sull'ufficio l'onere di dimostrare la riferibilità dei conti correnti bancari alla società attraverso una fittizia intestazione.
In questo filone interpretativo rientra la sentenza n. 33596/2019 in cui la Suprema Corte ha statuito che il giudice di appello, consentendo l'utilizzazione ai fini probatori delle movimentazioni bancarie dei soci al fine di accertare maggiori redditi societari ma omettendo di valutare la sussistenza di elementi indiziari che facessero emergere la riferibilità alla società dei conti dei soci, "è incorsa in violazione di legge ed ha omesso di esaminare tale fatto decisivo".
Nel medesimo senso l'ordinanza n. 29733/2020 la quale, a proposito di società di capitali, ribadisce la necessità che risulti, anche mediante presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione e la sostanziale riferibilità dei conti all'ente.
Altra parte della giurisprudenza di legittimità, in modo meno rigoroso rispetto a quanto statuito dalla sentenza in commento, sostiene invece che non sia necessario che l'ufficio dimostri la sussistenza della riconducibilità dei conti correnti bancari alla società, essendo sufficiente ritenere che gli stessi siano connessi e inerenti alla società stessa.
Questo orientamento è fatto proprio dall'ordinanza n. 2407/2020 la quale, dopo aver statuito che l'amministrazione finanziaria deve, anche tramite presunzioni, provare la natura fittizia dell'intestazione o la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi, precisa che la presenza di una ristretta base societaria consente di per sé di inferire la diretta riferibilità alla società delle operazioni sui conti correnti dei soci. In tal caso la Corte ritiene che sia particolarmente elevata la probabilità, per intuibili ragioni, che le movimentazioni sui conti bancari dei soci debbano ascriversi allo stesso ente accertato nel difetto di specifiche ed analitiche dimostrazioni di segno contrario. Si è, in sostanza, esplicitato un principio "garantista" per poi ritenere sufficiente, quale prova della sostanziale riferibilità alla società delle movimentazioni bancarie dei soci, la sola ristrettezza della base societaria.
Evidenziate sul punto, senza pretesa alcuna di esaustività, le oscillazioni delle pronunce della Corte di Cassazione, si nota che, negli ultimi tempi, il primo orientamento interpretativo risulta senza dubbio prevalente.
A dimostrazione di questo recente *trend* giurisprudenziale si cita l'ordinanza del 24 agosto 2023, n. 25215, che ha cassato la decisione di merito nella quale i conti correnti intestati ad alcune società sono stati ritenuti riconducibili ad un terzo soggetto in ragione della qualifica di amministratore delle società e dell'omessa dichiarazione di redditi delle società. Per la Corte tali elementi indiziari, anche complessivamente considerati, non sono sufficienti a far ritenere che l'attività delle società sia imputabile direttamente al loro amministratore.

Nel medesimo filone si colloca altresì l'ordinanza del 12 dicembre 2023, n. 347747 con la quale la Suprema Corte ha precisato che le indagini bancarie possono riguardare anche conti di terzi qualora l'Ufficio abbia motivo di ritenere, in base agli elementi indiziari raccolti, che tali conti e depositi siano stati utilizzati per occultare operazioni commerciali a scopo di evasione fiscale; pertanto, nel caso di specie, l'esistenza di stretti vincoli familiari va accompagnata dalla indicazione di altri elementi, il cui onere di allegazione è a carico dell'Ufficio, idonei a dimostrare che la situazione reddituale del coniuge terzo intestatario del conto è incompatibile o comunque non può giustificare le movimentazioni riscontrate sul conto; conto che, per tale ragione, può fondatamente ritenersi nella disponibilità sostanziale del contribuente accertato.
La sentenza in commento appare, dunque, in linea col più recente orientamento interpretativo della Suprema Corte.

Mattia Tarantino

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/197.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 33596/2019; ord. nn. 29733/2020; 2407/2020; 25215/2023; 347747/2023
Prassi: Circolare n.32/E del 19 ottobre 2006, Agenzia delle Entrate pagg. 104-105; Circolare n.1/2018, "Manuale Operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Volume II, Comando Generale della Guardia Di Finanza pag.263
Dottrina: Indagini finanziarie sui conti dei terzi: diminuiscono ma non scompaiono le incertezze della Cassazione, il fisco, n. 26, 1° luglio 2024, Gianfranco Ferranti

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2459/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Accertamento – Elusione fiscale – Trasferimento quote – Operazioni straordinarie – Liquidazione volontaria.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di accertamento di condotte elusive, il compimento di plurime operazioni di cessione di quote, modifica della compagine societaria, modifica dell'attività svolta, effettuate da società con un notevole indebitamento nei confronti dell'Erario in relazione al suo volume d'affari, costituisce un'attività priva di sostanza economica e, dunque, in assenza di valide ragioni extrafiscali, la cui prova spetta al contribuente, inopponibile all'Amministrazione finanziaria.
La circostanza che la società beneficiaria, a seguito delle operazioni elusive, incominci ex novo a svolgere la medesima attività di cui erano titolare la cedente, rappresenta ulteriore elemento a sostegno della natura elusiva delle sopramenzionate operazioni.

COMMENTO
L'accertamento di condotte elusive, come tali inopponibili all'Amministrazione finanziaria, impone all'Amministrazione procedente di provare il difetto di sostanza economica delle operazioni oggetto di accertamento. Una volta che l'Amministrazione è riuscita a provare la natura elusiva delle operazioni, il contribuente è tenuto a fornire la prova delle valide ragioni extrafiscali delle predette operazioni, al fine di scongiurarne la natura elusiva.
Relativamente all'idoneità delle prove per dimostrare l'abuso del diritto, l'Amministrazione può far leva sulle operazioni tra loro complessivamente intese, ovvero sulla finalità unitaria perseguita attraverso il compimento di tutte le operazioni tra loro collegate volta ad eludere l'applicazione delle norme tributarie.
Tra gli elementi che l'Amministrazione può utilizzare vi sono: la comunanza di alcune figure apicali delle società beneficiarie, l'intento complessivo perseguito, nonché la creazione di nuovi soggetti giuridici appositamente per lo svolgimento delle mansioni relativa alla società oggetto dell'operazione straordinaria.

La sentenza in commento estende, dunque, l'ambito applicativo dell'art. 10 bis Statuto dei Diritti del Contribuente fino a ricomprendervi, non solo la violazione di specifiche norme tributarie, bensì anche le operazioni che, comportando la riduzione della garanzia patrimoniale generica, pregiudichino il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, con una conseguente concorrenza tra l'ambito applicativo dell'abuso del diritto e l'azione revocatoria di cui all'art. 2901 c.c.

Roberto Patini

Riferimenti normativi: art. 10bis, Statuto dei diritti del Contribuente (l. 212/2000).
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn36955/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 - Sentenza n. 2643/2024, depositata il 22.04.2024 – Pres. Maio, Rel. Lello.
Accertamento - IRES, IRAP e IVA – Costi di listing – Onere della prova in capo al contribuente - Documentazione contabile – Disconoscimento della deducibilità per carenza del requisito di inerenza.

SINTESI DELLA SENTENZA SENTENZA
La controversia trae origine dall'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate recuperava maggiore reddito d'impresa, in relazione all'annualità d'imposta 2014, pari ad euro 4.685,00, derivante da costi per attività di listing ritenuti non ammortizzabili e non detraibili ai fini IVA.
Venivano, dunque, accertate maggiori IRES e IRAP, rispettivamente, per euro 1.288,00 e per euro 226,00 e una maggiore IVA per euro 20.612,00 oltre interessi e sanzioni complessivamente considerati.
Avverso il suddetto avviso il contribuente proponeva ricorso in Comm. Trib. Prov. di Roma. Tuttavia, con sentenza n. 8252/2021, i giudici di prime cure rigettavano il ricorso. Il contribuente proponeva ricorso dinnanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio la quale, tuttavia, confermava la decisione.
I giudici di secondo grado del Lazio, in particolare, hanno rigettato integralmente le doglianze formulate dal contribuente sostenendo, in sostanza, che gli elementi di prova addotti dal medesimo contribuente non erano in grado di provare l'inerenza dei costi.

COMMENTO
Nella pronuncia in commento, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, in modo conciso, ha rigettato integralmente le doglianze formulate del contribuente.
In particolare, i giudici di seconde cure hanno rilevato dal punto di vista sostanziale che – diversamente da quanto sostenuto dal contribuente – l'Ufficio, nel riprendere a tassazione la differenza imponibile generatasi, non aveva contestato la documentazione contabile ricevuta, ma aveva ritenuto che la documentazione fornita fosse inidonea a provare l'inerenza dei costi di listing, ossia quei costi derivanti dal contratto con il quale una parte, dietro corrispettivo, si obbliga ad acquistare e collocare presso i propri punti vendita la merce consegnata dall'altra, impegnandosi a promuoverla presso la propria clientela.
L'onere di provare l'inerenza dei costi, infatti, spettava al contribuente, mentre l'Amministrazione finanziaria doveva di fatto limitarsi a constatare se la documentazione prodotta fosse sufficientemente chiara e precisa per dimostrare l'inerenza del costo all'attività svolta dal contribuente.
La pronuncia dei giudici di seconde cure, dunque, risulta conforme all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, secondo cui sussisterebbe nell'ordinamento tributario un'inversione dell'onere della prova correlato alla deducibilità dei costi che farebbe ricadere sul contribuente l'obbligo di dimostrare l'inerenza del singolo componente negativo di reddito

all'attività di impresa, pena il disconoscimento del medesimo (Cass. Sentenza n. 11942/2016, 439/2018, 8221/2022 e 12127/2022 nonché Ord. n. 33568/2022 Ord. n. 15530/2023). Tale regola trova applicazione, per quanto qui di interesse, anche in campo IVA (*cfr.* Cass. sentenza n. 18904/2018).
Tale orientamento, difatti, tratterebbe l'inerenza come un fatto anziché come regola d'interpretazione, così addossando – secondo la nota regola della "vicinanza" – al contribuente l'onere di provare il nesso tra il costo e l'attività svolta.
Tuttavia, la tesi dell'inversione dell'onere della prova sostenuta dall'orientamento dei giudici di legittimità appena illustrato dovrebbe essere riconsiderata alla luce dell'introduzione del nuovo comma 5-bis all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 che, in materia di ripartizione della prova, fissa paletti ben precisi.
Tale disposizione, al primo periodo, recita: "*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*".
La nuova disposizione, in definitiva, riafferma la necessità di un corretto riparto dell'onere della prova prevedendo che la prova delle violazioni commesse spetti all'Amministrazione finanziaria. Al contribuente rimarrebbe invece l'onere di provare l'infondatezza della tesi sostenuta da parte avversa, presentando prove che non erano "apprendibili" dall'Amministrazione finanziaria in fase istruttoria, nell'ambito di quell'ordinaria dialettica che connota i procedimenti giudiziari.

Massimo Pellecchia

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, d.P.R. 633/72, d.lgs.546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: 11942/16; 439/18; 18904/18; 12127/22; 33568/22; 8221/22; 15530/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3936/2024, depositata il 13/06/2024 – Pres. e Rel. Perla.
Accertamento - Tributario – Omessa dichiarazione – Ricostruzione del reddito – Presunzioni semplici – Gravità, precisione concordanza – Onere della prova – Esclusione della determinazione forfettaria dei costi – Compensazione spese.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, la quale aveva accolto il ricorso della società contribuente quanto alla dedotta carenza motivazionale dell'avviso di accertamento ed al mancato riconoscimento (anche in via forfettaria) dei costi afferenti i ricavi imputati alla ricorrente. La Corte di secondo grado ha riformato integralmente la decisione, ritenendo fondato l'appello dell'Agenzia delle Entrate e confermando l'avviso di accertamento. Nel pronunciarsi sulla questione della deducibilità dei costi, la Corte ha in particolare osservato che il ricorrente non ha fornito elementi documentali e contabili idonei a giustificare il riconoscimento di ulteriori costi rispetto a quelli già determinati forfettariamente dall'Agenzia in sede di accertamento.

COMMENTO
La sentenza in esame si colloca nel consolidato filone che statuisce la necessità di riconoscere, in caso di accertamento induttivo ex art. 39, secondo comma, del DPR n. 600/1973, una valenza percentuale ai costi sostenuti in relazione alla produzione di ricavi di impresa.

In materia di accertamento induttivo, la Corte Costituzionale (Sentenza n. 10/2023) ha sottolineato la necessità di un bilanciamento tra i poteri dell'Amministrazione finanziaria e il diritto del contribuente alla determinazione di un reddito effettivo, riconoscendo che il contribuente possa contestare la ricostruzione operata dall'Ufficio, prospettando l'incidenza percentuale dei costi.
In una recente Ordinanza (Cass. n. 2444/2024) la Corte di cassazione ha ribadito che, nell'ipotesi di accertamento induttivo "puro", deve essere riconosciuta la deduzione dei costi di produzione, anche determinati in misura percentuale forfettaria. Qualora l'Amministrazione finanziaria non abbia provveduto a tale riconoscimento, spetta al giudice di merito quantificare i costi sostenuti per la produzione del reddito, facendo riferimento ai parametri indicati dalla Corte Costituzionale nella Sentenza n. 10/2023, alle medie elaborate dall'Amministrazione per il settore di riferimento o, se necessario, avvalendosi di una consulenza tecnica d'ufficio (CTU) (sul punto si vedano anche Cass. Ord. n. 5586/2023; Cass. Ord. n. 28110/2021).
A tali principi elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità parrebbe essersi uniformata la sentenza in commento laddove conferma la possibilità di riconoscere costi in via forfettaria, sebbene escludendo che nel caso di specie vi fossero elementi idonei a giustificare una rideterminazione al rialzo dei costi già quantificati dall'Agenzia. Non si tratta, dunque, di un diniego assoluto quanto alla possibilità di riconoscere costi in via presuntiva, bensì di una decisione basata sulla insufficienza di elementi probatori provenienti dalla contribuente.

Eugenio della Valle

Riferimenti normativi: dPR n. 600/1973, art. 39; dPR n. 633/1972, art. 55; Cost. art. 53.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ord. n. 5586/2023; Cass. Ord. n. 28110/2021; Cass. Ord. n. 2444/2024; Corte Cost. sentenza n:. n. 10/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4504/2024, depositata il 05/07/2024 – Pres. Fruscella, Rel. D'Ambrosio.
Accertamento – Responsabilità solidale – Cessione del debito tributario – Accollo dei debiti tributari – Illegittimità del contratto di accollo - Compensazione – Imposta di soggiorno – Crediti IVA inesistenti – Principio di solidarietà – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA
È nullo il contratto di accollo di imposta che prevede il pagamento del debito ceduto mediante compensazione con crediti dell'accollante. Dall'illegittimità del contratto discende la non applicabilità del principio di solidarietà tra debitore e accollante per i crediti portati in compensazione rilevatisi inesistenti. Il contribuente resta responsabile unicamente della posizione debitoria ceduta.

COMMENTO
La sentenza in esame offre un chiarimento sul regime di responsabilità solidale nell'accollo del debito tributario, disciplinato dall'art. 8, comma 2, della l. 27 luglio 2000, n. 212.
Il caso riguardava un contribuente che, avendo ceduto il proprio debito d'imposta mediante un contratto di accollo con compensazione di crediti IVA poi rivelatisi inesistenti, si era visto notificare un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate gli imputava, oltre al tributo originariamente dovuto, anche l'inesistenza dei crediti IVA utilizzati in compensazione dall'accollante.
Nell'accogliere l'appello del contribuente, la Corte ha preliminarmente affrontato il tema della legittimità di un contratto di accollo per la compensazione dei debiti fiscali con crediti altrui.
La Corte, richiamando l'art. 17 del d.lgs.241/1997, che vieta espressamente la compensazione dei debiti tributari con crediti non propri, ha rilevato l'illegittimità

dell'operazione e, di conseguenza, la nullità del contratto per contrasto con norme imperative.
L'invalidità del contratto, a parere della Corte, comporta in via automatica l'inapplicabilità del principio di solidarietà sancito dall'art. 8, comma 2, della l. 27 luglio 2000, n. 212 che può trovare applicazione solamente in presenza di una lecita operazione di accollo.
Consegue che il contribuente non può essere ritenuto responsabile per l'inesistenza dei crediti dell'accollante, restando la sua responsabilità circoscritta alla sola posizione debitoria originariamente ceduta.
Tale orientamento risulta conforme con quello già espresso dalla Cassazione nella sentenza n. 29870/18 e trova conferma anche nella stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Risoluzione n. 140/17).

Giuseppe Emiliano Zucco

Riferimenti normativi: d.lgs.241/1997, l. 212/2000.
Corte di Cassazione: nn. 29870 /18.
Prassi: Risoluzione n. 140/17.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4716/2024, depositata il 15/07/2024 – Pres. Reali, Rel. Donato.
Accertamento – Istanza di accertamento con adesione meramente dilatoria – Interruzione termini di proposizione del ricorso – Sussiste – Onere della prova del disegno fraudolento e della consapevolezza del destinatario circa l'oggettiva fittizietà del fornitore – Gravante sull'Ufficio – Sussiste – Assolvimento dell'onere probatorio dell'Ufficio mediante presunzioni – Compete – Onere della prova contraria di non aver agito consapevolmente – Gravante sul Contribuente – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
La sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento di cui all'art. 6, co. 3, d.lgs.n. 218/1997, opera dalla data di preSentenza n:azione dell'istanza di accertamento con adesione da parte del contribuente, anche se detta istanza possa ritenersi meramente dilatoria. Il fatto che sia stata intrapresa una procedura di accertamento con adesione, che rappresenta la sede massima di espressione dell'effettività del contraddittorio, esclude la dedotta violazione di tale principio. L'onere della prova prescritto dall'art. 7, co. 5bis d.lgs. n. 546/1992, in tema di operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti può essere assolto dall'Ufficio anche in via induttiva. Laddove l'Amministrazione fornisca la prova dell'oggettiva fittizietà del fornitore e della relativa consapevolezza del committente/cessionario, incombe sul contribuente la prova contraria. Al riguardo, il Collegio di appello ha ritenuto che la prova contraria resa dal contribuente non fosse idonea a confutare l'ascritto disegno fraudolento riscontrato dall'Ufficio. La Corte, in particolare, ha ritenuto che il contribuente si sia limitato a ribadire la propria estraneità alla frode, senza riuscire a confutare la prove addotte dall'Amministrazione, secondo cui la irregolarità delle operazioni intercorse con società soggette ad accertamenti, anche penali, la misura minima del rincaro adottato nelle operazioni con quest'ultime, nonché l'accertata collusione di alcuni membri e dipendenti della contribuente muoverebbero tutti nell'univoca direzione della partecipazione fraudolenta alla frode carosello.

COMMENTO
Il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità ritiene che la sospensione dei termini per l'impugnazione di cui all'art. 6 e 12 del d.lgs. n. 218/1997 "opera dalla data di presentazione da parte del contribuente, dell'istanza di accertamento con adesione formulata a seguito di notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, anche se detta istanza possa ritenersi meramente dilatoria" (Cass. n. 36919/22). Al riguardo, è stato ulteriormente chiarito che "solo la formale ed irrevocabile rinuncia del contribuente all'istanza interrompe il termine di sospensione di novanta giorni. Neppure la mancata

comparizione del contribuente alla data fissata per la definizione in via amministrativa della lite, sia essa giustificata o meno, è circostanza che interrompe la sospensione del termine di 90 giorni per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, in quanto detto comportamento non è equiparabile alla formale rinuncia all'istanza né è idoneo a farne venir meno "ab origine" gli effetti" (Cass. n. 36919/22).
In punto di merito, la reiezione del Gravame proposto dal contribuente viene giustificata in applicazione dell'art. 7, co. 5 *bis*, d.lgs. n. 546/92, ai sensi del quale: "*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*".
Alla luce dell'affermata natura di norma sostanziale e della conseguente inapplicabilità della stessa ai processi in corso (Cass. n. 16493/2024), il riferimento alla suindicata previsione nel caso di specie non sembra conferente in quanto il relativo giudizio risulta incardinato in epoca anteriore all'entrata in vigore del citato art. 7, co. 5bis (fissata al 16/09/2022). L'iter logico argomentativo espresso nella sentenza in commento, tuttavia, si pone comunque in linea con l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi in sede unionale e di legittimità, già prima dell'entrata in vigore della Novella, in materia di assolvimento dell'onere probatorio in ipotesi di contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti (cfr. tra le tante, CGUE Sentenza n. 24.2.2022, causa C-582/20; Sentenza n. 9.12.2021, causa C-154/20; Ord. 3.9.2020, causa C-610/19; Sentenza n. 4.6.2020, causa C-430/19, nonché Cass. nn. 28128/22; 26477/22 e 25735/22). Alla stregua di tale orientamento, infatti, ove si contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare, anche attraverso presunzioni, purché gravi precise e concordanti, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione d'imposta, dimostrando, altresì, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della sostanziale inesistenza del contraente. Una volta che l'Amministrazione ha fornito tale prova, incombe sul contribuente la prova contraria di dimostrare di aver agito senza la consapevolezza di partecipare a un'evasione fiscale e di aver adoperato la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.
A questo ultimo specifico riguardo, la Corte (Cass. 14102/24) ha precisato che «ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell'esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento, anche solo per colpevole ignoranza, nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe a quelle che l'amministrazione finanziaria avrebbe i mezzi per effettuare». In applicazione di tale principio, la Suprema corte ha cassato la sentenza impugnata, "nella parte in cui ha addossato al ricorrente l'omessa conoscenza della inadeguatezza dei fattori produttivi impiegati dal fornitore, ivi compresa l'inadeguatezza quantitativa della manodopera impiegata".
È utile osservare, conclusivamente, che il neo introdotto art. 7, co. 1, l. 212/2000 dispone, con valenza di principio generale, che la motivazione indichi "*espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati*".

Riferimenti normativi: d.lgs.n. 546/92 art. 7, co. 5-bis; d.lgs.n. 218/97 art. 6, co. 3; legge n. 212/2000, art. 7, co. 1; d.P.R. n. 633/72 art. 21; d.lgs.n. 74/2000 art. 1.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14102/24;9962/24; 16493/24; *31908/24; 26482/24; 16279/24 14656/23, 15749/23, 33620/23; 34726/22; 34533/22; 28128/22; 26477/22; 25735/22. Corte di Giustizia europea: CGUE, Ord. 9.1.2023, causa C-289/22; sentenza n. 1.12.2022, causa C-512/21; sentenza del 24.2.2022, causa C-582/20; sentenza n. 24.2.2022, causa C-582/20; sentenza n. 9.12.2021, causa C-154/20; Ord. 3.9.2020, causa C-610/19; sentenza n. 4.6.2020, causa C-430/19; sentenza n. 29.11.2019, causa C-189/18.*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5251/2024, depositata il 20/08/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.
Accertamento – Emergenza epidemiologica COVID 19 – Emissione atti impositivi – Notifica atti impositivi – Intervenuta scissione - Ente impositore – Avviso accertamento – Emissione entro termine – Obbligo firma e protocollazione – 31 dicembre 2020 - Giudizio tributario – Ente impositore – Allegazione avviso accertamento – Prima pagina - Data 22 aprile 2021 – Seconda pagina – Data 31 dicembre 2021 – Rispetto protocollazione – Data 31 dicembre 2021 – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Illegittimità atto impositivo – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nel rispetto delle norme riguardanti l'emergenza epidemiologica COVID 19, che ha previsto per gli atti tributari in scadenza al 31 dicembre 2020, fermo restando l'obbligo di firma e protocollazione a tale, la scissione tra la data di notifica rispetto a quella di emissione, l'ente impositore è comunque sempre tenuto a provare in giudizio l'avvenuta tempestiva protocollazione.
Questo in quanto, laddove la produzione in giudizio di un avviso di accertamento recante in prima pagina la data del 22 aprile 2021 e in seconda pagina la data del 31 dicembre 2021 non permette di ritenere assolto l'onere probatorio a carico dell'Ufficio di avvenuta tempestiva protocollazione con conseguente sanzione di illegittimità dell'atto impositivo.

COMMENTO
In base all'art. 67 del d.l. 17 marzo 2020 n. 18 gli Uffici erano tenuti a notificare gli atti di accertamento e gli altri provvedimenti impositivi, diversi dalle cartelle di pagamento in scadenza, tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020.
Tuttavia, l'articolo 157 del d.l. 19 maggio 2020 dispose che gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza scadevano tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, pur dovendo essere emessi entro il 31 dicembre 2020, potessero essere notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021.
Questo in deroga a quanto previsto all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in base alla quale gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo all'art. 67 del d.l. 17 marzo 2020 n. 18 in scadenza tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono formati dagli Uffici entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021.
Per questo motivo l'Ufficio era tenuto a fornire la prova dell'avvenuta protocollazione degli atti impositivi in scadenza nel periodo suddetto a fronte di notifiche avvenute successivamente.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 67, d.l.17 marzo 2020, n. 18; art, 157, d.l.19 maggio 2020, n. 34; art. 2697 c.c.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5447/2024, depositata il 3/9/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Accertamento – Disconoscimento della struttura associativa senza fini di lucro – Finalità commerciali – Fondamento.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte rigetta l'appello della ASD ATHLOS CLUB, confermando la pronuncia di primo grado e le conseguenti rettifiche ai fini IRES, IRAP e IVA in quanto la struttura risultava gestita alla stessa stregua di una società commerciale, ove le scelte ricadevano in capo al solo presidente del consiglio direttivo, mai formalmente messo in discussione dagli altri soci.

COMMENTO
Al riguardo, la Corte di Cassazione ha ribadito che non può risultare sufficiente la sussistenza dei meri requisiti formali, ai fini del trattamento fiscalmente agevolato dell'associazione formalmente non commerciale, ma risulta necessario che l'attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole disciplinanti il regime di favore in questione. A tale proposito, l'onere di provare i requisiti necessari ai fini del trattamento fiscale agevolato per gli enti non commerciali spetta al contribuente che lo invoca, ai sensi dei criteri stabiliti dall'art. 2697 del codice civile, considerato che la disposizione che riconosce tale agevolazione costituisce una deroga rispetto ai requisiti richiesti per gli enti commerciali di tipo associativo (artt. 86 e 87 TUIR 917/1986); onere che nella fattispecie non risulta adempiuto dalla odierna appellante. La sostanza supera la forma. Nell'ambito - ad esempio - delle associazioni sportive dilettantistiche, l'assenza di tale prova, per il conseguimento del regime agevolativo non è sufficiente nemmeno la affiliazione a federazioni sportive nazionali, o l'iscrizione nei registri del Coni (*cfr* Cassazione, n. 22739/2008). E questo, in particolare, laddove sia stata rilevata una serie di indizi, gravi, precisi e concordanti, circa la reale natura dell'ente e dell'attività dallo stesso, in concreto, esercitata, anche al di là degli elementi formali, quali, ad esempio, quelli statutari (*cfr* Cassazione, nn. 11456/2010, 16032/2005 e Corte costituzionale, n. 467/1992). Il regime agevolativo fiscale non dipende, dunque, dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.

Pietro Selicato

Riferimenti normativi: artt. 86 e 87 d.P.R. 917 del 1986.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, n. 4147/2013, 11456/2010, 16032/2005 e Corte costituzionale, n. 467/1992.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5717/2024, depositata il 24/09/2024 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.
Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione degli atti - Inammissibilità - Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA
1. La CGT di 2° grado di Roma (sez. 9) con sentenza n. 5717 del 2024 si è pronunciata su un appello presentato dal sig. RS avverso la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Roma (ora Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado) la quale, con pronuncia n. 7765/22 aveva *dichiarato inammissibile* il ricorso avverso un avviso di accertamento notificatogli dall'Agenzia delle entrate in quanto preSentenza n:ato a Ufficio non competente territorialmente.
2. La Corte di Giustizia tributaria di 2° grado, con la citata pronuncia, ha respinto l'appello

dichiarandolo *infondato* basando il suo ragionamento sul presupposto che il contribuente non aveva notificato l'atto all'Ufficio competente confermando, dunque, la decisione del Giudice di 1° grado.
3. In punto di fatto, entrambi i Giudici hanno motivato le rispettive Sentenzae basandosi sulla circostanza che la domanda era stata rivolta nei confronti dell'articolazione sbagliata della Agenzia delle entrate e, per tale motivo, in contrasto con l'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 il quale dispone, notoriamente, che *il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato*.
4. Le argomentazioni svolte sia dalla Corte di Giustizia di 1° grado che dal Giudice d'appello, appaiono, in verità, nettamente in contrasto con l'orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione.

COMMENTO
1. La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9, si è pronunciata, con sentenza n. 5717 del 2024, su un appello preSentenza n:ato dal sig. RS avverso la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Roma; quest'ultimo Giudice, con pronuncia n.7765/22, aveva ritenuto *inammissibile* il ricorso avverso un avviso di accertamento riferito all'anno d'imposta 2015 per una rideterminazione di Euro 3.006,00 con applicazione di sanzioni per intero per Euro 6.786,90 oltre a interessi per Euro 539,93, notificatogli in data 19.11.2021, dall'Agenzia delle entrate.

2. Il soggetto appellante ha quindi impugnato la sentenza n. 7765/22 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma (ora Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado) sostenendo, *in primis*, che il Giudice di 1° grado avrebbe dovuto disporre la rinnovazione della notifica non prevista per incompetenza dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992. Lo stesso appellante ha inoltre censurato la pronuncia deducendo numerose censure peraltro non tenute in considerazione dal Giudice d'appello in quanto, evidentemente, ritenute, a torto o a ragione, prive di fondamento[1].

3. Si è costituita l'Agenzia delle entrate che ha chiesto il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio nonché la condanna anche ai sensi dell'art. 96 c.p.c. da quantificarsi pari al doppio della stessa. L'Agenzia ha inoltre ribadito l'incompetenza della Direzione Provinciale di Pescara e nel merito ha confutato tutte le censure sollevate.

4. Il Giudice di 2° grado, come già precisato ha, a sua volta, respinto l'appello del contribuente ritenendolo *infondato* perché privo di pregio precisando che la domanda era stata rivolta nei confronti dell'articolazione sbagliata della Agenzia delle entrate ponendosi, in tal modo, sulla stessa "lunghezza d'onda" del primo Giudice.

5. A questo punto il Giudice d'appello ha svolto alcune osservazioni che non appaiono, in

[1] Le altre censure sollevate dall'appellante riguardavano, in particolare:
1. la nullità dell'avviso di accertamento emesso da ufficio incompetente territorialmente in violazione dell'art. 46 dpr 602/73 art. 31 e 58 dpr 600/73;
2. la nullità e/o annullabilità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione ed assenza della delega. artt. 1 e 42, comma 1, d.p.r. n. 600/73. onere della prova di agenzia delle entrate;
3. la decadenza e estinzione della pretesa creditoria antecedente la riforma 2016 (legge di stabilità);
4. la decadenza e estinzione della pretesa creditoria antecedente la riforma 2016 (legge di stabilità);
5. la nullità dell'avviso di accertamento n. 250tjsm001468 per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo obbligatorio dal 1° luglio 2020;
6. l'intervenuta prescrizione quinquennale delle sanzioni e interessi riportate nell'avviso di accertamento n. 250TJSM001468 ex art. 20 d.lgs. 472/1997.

verità, coerenti con l'oggetto della controversia; in particolare il Giudice ha precisato, con dovizia di particolari, che l'atto impugnato riporta (a pag. 11) precise indicazioni per la fase contenziosa, specificando che il contraddittorio doveva essere instaurato nei confronti della Direzione Provinciale II di Roma - Via Canton 20, 00144 Roma (RM) con indicazione dell'indirizzo PEC "dp.2Roma@pce.agenziaentrate.it". Il Giudice ha inoltre precisato che il contribuente, come parte processuale, avrebbe dovuto inserire tali specifiche nel ricorso.

Continuando ad illustrare i profili (meramente) formali, la Corte ha precisato che la Direzione provinciale di Pescara è l'ufficio che ha svolto l'accertamento, ma la rappreSentenza n:anza esterna ai fini di cui è causa, spetta alla Direzione Provinciale di Roma sottolineando che la competenza ai fini dell'accertamento intestata alla DP di Pescara trova fondamento nell'art. 28, comma 2, del decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 122 del 30 luglio 2010, che ha introdotto una disposizione finalizzata ad incrementare e rendere più efficace l'attività di controllo e di accertamento cosiddetta di massa.

La norma citata prevede, in punto di fatto e in deroga alle disposizioni generali che disciplinano la competenza degli Uffici dell'Agenzia in materia di accertamento, che lo svolgimento delle attività di controllo realizzabili con modalità automatizzate possa essere attribuito "*ad apposite articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione*". A tal fine il Giudice d'appello ha richiamato la Delibera n. 40 del 15 dicembre 2010 del Comitato di gestione con la quale l'Agenzia ha provveduto a modificare il regolamento di amministrazione individuando nei centri operativi le "apposite articolazioni" indicate dalla norma e disciplinando le modalità di svolgimento del relativo contenzioso. Successivamente, con Atto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 180902 del 17 dicembre 2010, è stata rivista l'articolazione interna del Centro Operativo di Pescara per renderla funzionale allo svolgimento delle nuove attribuzioni.

Conclusioni sistematiche

1.Dall'esame dell'interessante problematica *de qua* è emerso, chiaramente, che le Corti di Giustizia Tributaria di 1° e 2° grado hanno ritenuto, rispettivamente, *infondato* e *inammissibile* il ricorso del contribuente per violazione dell'art. 21 del d.lgs.31 dicembre 1992 il quale dispone che "*Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo*".

In punto di fatto, entrambi i Giudici hanno motivato le rispettive Sentenzae basandosi sul fatto che la domanda era stata rivolta nei confronti dell'articolazione sbagliata della Agenzia delle entrate e, per tale motivo, in contrasto con l'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 il quale dispone, notoriamente, che *il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato*.

1. Contrariamente a quanto affermato dalle Corti di merito il richiamato art. 21 si limita a disporre, con chiarissima e generalizzata formula, che il ricorso deve essere proposto entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato, ma non certamente che esso deve ritenersi inammissibile o infondato, come le citate Corti vorrebbero fare intendere, qualora sia trasmesso ad Ufficio non competente territorialmente. Ne consegue che le Corti di Giustizia sono pervenute alle loro conclusioni su mere basi indiziarie e non certamente facendo riferimento a norme di legge come impone l'art. 101, comma 2, Cost. secondo cui "*I giudici sono soggetti soltanto alla legge*". Il Giudice d'appello per "giustificare" il suo operato ha fatto esplicito riferimento alle istruzioni contenute negli avvisi di accertamento.

2. Sulla particolare fattispecie è intervenuta la Corte di Cassazione con numerose Sentenzae; vedasi, proposito le decisioni 6 marzo 2015, n. 4551; 7 ottobre 2011, n. 20697; Cass. n. 29465 del 2008 e n. 15718 del 2009. Tali Sentenzae concordano nell'affermare che "la proposizione dell'impugnazione di un avviso di rettifica iva nei confronti di un ufficio

non territorialmente competente della medesima Agenzia delle entrate *non può considerarsi ragione di inammissibilità del ricorso giurisdizionale*, *dovendo essere l'azione dell'Amministrazione improntata a spirito di collaborazione e buona fede, con conseguente onere di trasmissione all'ufficio competente.*

3. Sul particolare tema lapidaria è apparsa la citata sentenza n. 4551 del 6 marzo 2015 del Giudice di legittimità secondo cui " l*a notifica da parte del contribuente dell'atto di impugnazione presso un ufficio dell'Agenzia dell'Entrate non territorialmente competente, perché diverso da quello che aveva emesso l'atto impositivo, non comporta né nullità né decadenza dell'impugnazione. A tale conclusione si giunge sia per il carattere unitario della stessa Agenzia delle entrate sia per il principio di effettività della tutela giurisdizionale che impone di ridurre al massimo le ipotesi di inammissibilità…*".

I giudici, inoltre, fanno riferimento anche ad altre pronunce della Cassazione sempre sullo stesso tema e sempre garantiste nei confronti del contribuente (Cass. n. 29465/2008 e n. 15718/2009).

Ci si augura, conclusivamente, che il consolidato orientamento della Suprema Corte possa costituire, per i giudici di merito, un esempio da seguire al fine di evitare inutili liti temerarie con inutile dispersione di energie sia per i contribuenti che per gli stessi Giudici tributari.

Massimo Procopio

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio - Sezione 11 – Sentenza n. 5923/2024, depositata il 03/10/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Accertamento - C.d. a tavolino - Irpef - Richiesta di sospensione dell'esecutività della sentenza – Presupposti del fumus boni iuris e periculum in mora - Non sussistono – Obbligo di contraddittorio – Violazione - Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Per la sospensione dell'esecuzione della decisione devono sempre ricorrere, cumulativamente o alternativamente, i presupposti del *fumus boni juris* (giudizio di fondatezza del ricorso) e il *periculum in mora* (pregiudizio grave ed irreparabile che la posizione del contribuente), nonché un'istanza adeguatamente motivata oltre l'allegazione e la prova di ulteriori e concrete conseguenze pregiudizievoli dipendenti dalla decisione di primo grado.

L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale per l'amministrazione finanziaria sussiste con riferimento ai tributi "non armonizzati", tra cui l'IRPEF (per i tributi ''non armonizzati'' sussiste il suddetto obbligo soltanto quando esso sia previsto da una specifica norma), qualora non vi sia stato accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, ma sia stato invece effettuato un accertamento c.d. a tavolino.

COMMENTO

La richiesta del ricorrente di sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata, non è stata accolta in quanto ne è stata rilevata l'infondatezza per inesistenza dei richiesti presupposti costituiti dal *fumus boni iuris* e dal *periculum in mora*, che devono sempre sussistere cumulativamente o alternativamente.

La sentenza si colloca nell'ambito del consolidato orientamento di legittimità secondo cui, con riferimento ai tributi "non armonizzati" (tra cui l'IRPEF), non sussiste alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, qualora, come nel caso in esame, non vi sia stato accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, ma sia stato invece effettuato un accertamento c.d. a tavolino

Il contraddittorio rappresenta per il contribuente il diritto di rappresenta i propri motivi in ordine ai rilievi che la stessa amministrazione intende porre a fondamento dell'atto

impositivo, realizzando così la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento fiscale.
Il contraddittorio, inoltre, è per il contribuente il diritto di intervenire nel procedimento amministrativo, facendo valere ulteriori elementi di fatto e diritto, mentre per l'amministrazione finanziaria figura come un obbligo giuridico di far partecipare il contribuente prima dell'atto finale.
Il legislatore ha modificato di recente lo Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) con il d lgs n. 219/2023, convertito dalla l. n. 143/2024 (in vigore dal 18/01/24), abrogando l'art. 12, comma 7.
Il nuovo art 6-*bis* l. n. 212/2000, di tale decreto prevede al comma 1 che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi alle Corti di giustizia tributaria devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio tra amministrazione e contribuente informato ed effettivo, rendendo il contraddittorio preventivo uno strumento generale di tutela del contribuente.
Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione (comma 2).
Il terzo comma recita che l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, lo schema di atto impositivo, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo; l'ufficio non può emettere l'atto della scadenza del termine di tale termine.
Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000 artt. 6-bis e 12; d.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis, comma 4; d.l. n.78/2010, art. 28, comma 2; d..P.R. n. 600/1973, art. 43; d.P.R. n. 917 del 1986, art. 26; d.m. 24 aprile 2024 (G.U 30/04/2024.).
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 582/2025; Cass. n. 9554/2024; Cass. n. 7966/2024; Cass. n. 16873/2024; Cass. n. 27745/2024; Cass. n.861/2023; Cass. n. 861/2023; Cass. n. 30493/2023; Cass. n. 9512/2020.
Riferimenti giurisprudenziali: CGT 2° gr Lazio n. 6897/2024; CGT 2° gr Basilicata n. 247/2023

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.4 – Sentenza n. 5995/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Accertamento– Reddito di impresa – Deducibilità – Costo – Principio di Inerenza – Effettività – Contestazione dell'Amministrazione finanziaria - Onere della prova – Elementi indiziari – Non sufficienza.

SINTESI DELLA SENTENZA
Sono deducibili per una società di assicurazioni, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, i costi relativi alle provvigioni corrisposte a "procacciatori di affari" occasionali, per la segnalazione di clienti contraenti polizze assicurative, a nulla valendo la pretesa dell'Agenzia delle Entrate di disconoscerne la deduzione, se fondata esclusivamente su elementi indiziari. Nel caso di specie è stata confermata la deducibilità dei predetti costi, tenuto conto delle fatture emesse dai procacciatori e della loro registrazione nella contabilità del committente.

COMMENTO

Ai fini della deducibilità dei componenti negativi dal reddito d'impresa, è richiesta la loro inerenza all'attività esercitata, unitamente ai requisiti dell'esistenza certa e dell'oggettiva determinabilità, di cui all'art. 109, co.1, del TUIR.

Secondo un diffuso orientamento della giurisprudenza e della prassi (per tutte, Cass. 27.10.2021 n. 30207 e ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. 196), il principio di inerenza troverebbe il proprio fondamento normativo nell'art. 109 co. 5 del TUIR, in forza del quale *«le spese e gli altri componenti negativi (…) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi».*

A partire dalla riforma del 1973, la norma di riferimento è stata oggetto di molteplici interventi giurisprudenziali di legittimità e di prassi che ne hanno segnato l'evoluzione ed ampliato la portata. Il mutato quadro giurisprudenziale collega il principio di inerenza non già all'attività produttiva di ricavo imponibile, bensì all'attività dell'impresa, con la conseguenza che l'inerenza di un costo dipenderà esclusivamente dalla sua astratta riferibilità all'attività aziendale, senza che possa rilevare la circostanza che non si tratti di un costo necessario per la stessa.

In caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo i giudici della CGT del Lazio, l'onere della prova dell'eventuale indeducibilità del costo spetta all'ente stesso, che non può fondare la tassazione del maggior reddito sulla base di meri indizi, dovendo fornire ulteriori elementi probatori per dimostrare che la spesa non è stata realmente sostenuta.

Sul tema, la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che occorre fare un distinguo tra "*beni normalmente necessari e strumentali*" e "*beni non necessari e non strumentali*", ponendosi a carico del contribuente l'onere della prova dell'inerenza solo in questa seconda circostanza.

Qualora il costo sia strettamente necessario per la produzione del reddito, la fattura o il contratto potrebbero essere sufficienti per dimostrare il collegamento tra quella determinata operazione e l'impresa, a meno che i volumi di acquisto siano sproporzionati. Diversamente, per considerare una spesa deducibile, ove riferita a beni non necessari, non è sufficiente la sola registrazione contabile, ma è necessario che il contribuente fornisca adeguata documentazione probatoria che ne evidenzi la giustificazione economica e la coerenza con l'attività d'impresa.

La valutazione operata nel caso di specie dalla Corte di secondo grado, che ha confermato la piena deducibilità dei costi sostenuti da un'impresa di assicurazioni per le prestazioni rese da procacciatori d'affari, si concentra sulla insufficienza delle prove fornite dall'ente impositore, in quanto la contestazione era fondata su meri elementi indiziari.

Tale assunto, ancorché i giudici non richiamino espressamente le norme processuali applicabili, risulta coerente con il principio dell'onere della prova nel processo tributario, che, all'art. 7, comma 5-bis, d.lgs.n. 546 del 1992, impone all'amministrazione finanziaria di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato; ne consegue che, se la prova, come nel caso di specie, non è sufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui fonda la pretesa impositiva, il giudice deve annullare l'atto impugnato.

Alessia De Luca
Chiara Di Palma

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86; d.P.R. 600/73; d.lgs..... 546/92;
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: 9265/95; 13478/01; 2184/14; 88/18; 15843/20; 14756/20; 14999/20; 30207/21; 16597/21; 33568/22; 16106/22; 25485/22; 24901/2023.
Prassi: Risoluzione 196/08; Interpelli 539/22; 28/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6000/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.

Accertamento - Criterio del "prezzo-valore" – Accertamento imposte – Determinazione della base imponibile – Imposte di registro, ipotecarie e catastali – Contratto atipico di mantenimento – Si applica.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete l'applicazione della regola del "*prezzo-valore*", in funzione derogatoria al criterio di determinazione generale della base imponibile, così come disciplinato dall'art. 43, comma 1, del Testo Unico dell'Imposta di Registro (T.U.R.), nella fattispecie del contratto atipico di mantenimento.
In particolare, in sede di appello, viene parzialmente riformata la sentenza del giudice di prime cure il quale, in maniera non conforme al dettato dell'art. 43, co. 1, lett. c) T.U.R., aveva erroneamente ritenuto che l'art. 1, co. 497, L. n. 266/2005 (prezzo- valore), fosse applicabile alla prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.
Invero, nel caso del trasferimento della proprietà di un bene immobile, il cui corrispettivo è rappresentato da un contratto di mantenimento ed assistenza, il giudice di secondo grado ha ritenuto che il criterio del "prezzo-valore" rinvii all'art. 43 T.U.R., al fine di determinare correttamente la base imponibile costituita dalla *"prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta"*.

COMMENTO

Dal combinato disposto dall'art. 43, co. 1, lett. c), d.P.R. n. 131/1986 (T.U.R.), e dall'art. 1, co. 497, della legge n. 266 del 2005, si evince che, ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, trova attuazione il criterio del *"prezzo-valore",* ove si realizzi una cessione di immobili ad uso abitativo ed eventuali loro pertinenze in favore delle sole persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, professionali o artistiche.
Al determinarsi dei requisiti aventi natura oggettiva e soggettiva di cui sopra, la base imponibile delle predette imposte può essere computata sulla base del valore dell'immobile, ex art. 52, co. 4 e 5, del T.U.R., su richiesta espressa resa al notaio da parte dell'acquirente.
Con riguardo alla specifica circostanza nella quale, a fronte della cessione di un bene immobile, la controprestazione sia costituita da un contratto di assistenza morale e materiale, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 113/E del 25 agosto 2017, ha statuito che *"le regole di determinazione della base imponibile del prezzo-valore trovano applicazione anche con riferimento ai contratti di mantenimento".*
L'interpretazione che trova riscontro nella predetta risoluzione dall'Agenzia risulta, peraltro, conforme al principio enunciato dalla Corte Costituzionale, nella sentenza n. 6 del 15 gennaio 2014, che ha rilevato come il criterio del *"prezzo-valore"* abbia una *"evidente valenza agevolativa, laddove conSentenza n:e al contribuente di non scegliere immancabilmente tra i diversi criteri di determinazione della base imponibile, quello fondato sul valore tabellare bensì quello ritenuto meno oneroso e, quindi più conveniente"*.
Nel caso di specie, coerentemente al sistema normativo summenzionato, l'organo giudicante, in primo grado, aveva ritenuto individuabile la base imponibile dell'imposta di registro, catastale ed ipotecaria, non nel maggior valore attribuito alla prestazione assistenziale, bensì nel minor "valore catastale" dell'immobile oggetto del contratto di mantenimento.
Ciò nonostante, nella motivazione della decisione in commento, il giudice di appello, pur ritenendo *"incontroversa l'applicabilità del meccanismo del prezzo-valore"* e rigettando l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto che la base imponibile sia determinabile, ex art. 43, co. 1, lett. c) del T.U.R., *"sulla base della prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta",* così che sembrerebbe disattesa la natura

agevolativa e derogatoria dell'art. 1, co. 497, della legge n. 266 del 2005, rispetto all'art. 43, co. 1, lett. c) del T.U.R.

Michele Leccisotti
Giorgia Orecchioni

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; legge 23 dicembre 2005, n. 266.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sentenza n:. n. 6/2014.
Prassi: Risoluzione n. 113/E del 25 agosto 2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 6029/2024, depositata il 09/10/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.
Accertamento - IRES – Requisito dell'inerenza – Art. 109 TUIR – Interessi passivi – Art. 96 TUIR – Interessi passivi su mutui ipotecari – Art. 1 co. 36 legge 244/2007- Società immobiliari di gestione - Deducibilità - Onere della prova - Spetta al contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA
Con riguardo alla deducibilità dei costi da parte di un soggetto passivo IRES, il principio di inerenza, sancito dal co. 5 art. 109 TUIR, prevede che "inerente" deve essere considerato tutto ciò che, sul piano dei costi e delle spese, esprima un nesso funzionale alla sfera dell'impresa, in quanto spesa sostenuta nell'intento di fornire a quest'ultima una qualche utilità, anche in maniera indiretta.
Alla luce di tali principi, in applicazione dell'art. 2697 c.c., l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno vita ad oneri e/o a costi deducibili, nonché in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi alla attività professionale o di impresa svolta, ricade integralmente sul contribuente che voglia avvalersene.
È altresì onere del contribuente provare la sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi, come chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E 2009, per invocare l'integrale deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione previsto per le società immobiliari di gestione.
In questo caso, il thema probandum deve avere ad oggetto lo scopo dei finanziamenti, contratti in via specifica per la costruzione o ristrutturazione di immobili, l'oggetto sociale dell'impresa, inerente all'acquisto e cessione degli immobili, nonché l'imputazione in bilancio dei relativi immobili come beni strumentali o patrimoniali.

COMMENTO
In tema di deduzione di costi da parte dei soggetti passivi IRES, la giurisprudenza di legittimità è conforme nel ritenere che l'onere della prova sia a carico del contribuente (Cass. nn. 16190/2024, 5079/2017; 16461/2013); in particolare, l'onere probatorio che grava sul contribuente attiene all'esistenza di circostanze fattuali che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa.
Nel caso di specie, in primo luogo l'Amministrazione finanziaria, sulla base delle risultanze di un P.V.C., riprendeva a tassazione diversi costi dedotti da una società: locazione di un immobile, spese per viaggi e trasferte, oneri condominiali, ritenendoli che gli stessi fossero riferiti a spese effettuate a titolo personale dal legale rappresentante della società e dalla sua famiglia.
La difesa del contribuente era limitata a controdeduzioni generiche, prive dell'opportuno bagaglio dimostrativo, tale da non potersi dire assolto l'onere ex art. 109 TUIR.
Lo stesso limite emerge nella mancata prova della deducibilità integrale degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, che, come stabilito dalla norma di interpretazione autentica, di cui all' art. 1 co. 36 legge 244/2007, non rilevano ai fini dell'art. 96 del TUIR (e sono, pertanto, integralmente deducibili).

Difatti, l'Amministrazione finanziaria, sosteneva che gli interessi *de quo* dovessero essere ripresi a tassazione, non ritenendo possibile dedurli nella misura eccedente il 30% del ROL, ai sensi dell'art. 96 del TUIR.Come chiarito nella Circolare n.37/E 2009 dell'Agenzia delle Entrate, perché i predetti interessi possano considerarsi integralmente deducibili, in applicazione della disciplina di cui all' art. 1 co. 36 legge 244/2007, devono essere riferiti ad immobili strumentali per natura o patrimoniali, con esclusione di quelli consistenti in beni-merce. Per tale tipologia di interessi passivi, pertanto, non operano né l'indeducibilità stabilita dal comma 2 dell'art. 90 del TUIR, né i limiti di deducibilità dell'art. 96 del TUIR, purché il mutuo ipotecario abbia ad oggetto l'acquisto o la costruzione degli stessi immobili "*successivamente concessi in locazione"* (C.A.E. n. 19/E 2009).

Nella sua formulazione originaria, il citato co. 36 della Finanziaria 2008 si limitava ad escludere dall'ambito applicativo dell'art. 96 gli interessi passivi *" relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione",* senza indicare alcun criterio applicativo soggettivo. L'Amministrazione finanziaria aveva, però, sostenuto che la norma si applicasse alle sole "*immobiliari di gestione*", ovvero le "*società il cui valore del patrimonio (assunto a valori correnti) è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività, nonché dagli immobili direttamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa*" (risoluzione n. 323/E 2007).

Il d.lgs. n.14/2015 ha, infine, integrato il co. 36, prevedendo espressamente che esso si applichi alle sole società che "*svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare*" e delineando i due requisiti cumulativi che identificano le società immobiliari di gestione:

a) valore dell'attivo patrimoniale costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione (cd. requisito patrimoniale);

b) ricavi provenienti per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende, il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati (c.d. requisito economico).

Sul punto la decisione della Corte si è soffermata sulla verifica dei predetti requisiti, escludendo che nel caso di specie si potesse applicare la disciplina speciale prevista per le società predette, in quanto il contribuente ha totalmente omesso di fornire la prova dei requisiti normativi previsti dal citato art. 1, co. 36, legge 244/2007.

Giulia Di Gregorio
Gianluca D'Andrea

Riferimenti normativi: legge 244/2007, d.lgs .n.14/2015.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 16190/2024, 5079/2017; 16461/2013.
Prassi: Circolare n. 19/E 2009 e Risoluzione n. 323/E 2007.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6042/2024, depositata il 10/10/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.

Accertamento - Somministrazione illecita di manodopera –Contratto di appalto non genuino - Indeducibilità costi ai fini IRAP – Indetraibilità dell'IVA – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete il recupero a tassazione, ai fini IRAP, dei costi relativi ad interposizione fittizia di manodopera e dell'IVA sui medesimi costi, ove, a seguito di indagini svolte in sede di istruttoria, l'erario contesti, con avviso di accertamento notificato alla società contribuente, la genuinità del contratto di appalto stipulato, assumendo che dietro tale "apparente" fattispecie contrattuale si celi un accordo la cui reale causa sia quella della – mera – somministrazione di manodopera.

In particolare, nel caso deciso dai giudici di secondo grado viene confermata la sentenza del giudice di prime cure, in quanto si è ritenuto incontestato che la società presunta appaltatrice avesse somministrato illecitamente personale alla società committente, la quale aveva, dunque, annotato e poi fatto confluire nella dichiarazione annuale fatture emesse per operazioni giuridicamente inesistenti.
In motivazione la Corte ha ritenuto applicabile alla fattispecie *de quo,* il principio nomofilattico sancito dalla Suprema Corte (sez. V, 24/07/2024, n. 20591), a norma del quale, in caso di contratti di appalto non genuini, si debba escludere la possibilità di detrazione dell'IVA da parte della società contribuente ed anche la deduzione dei componenti negativi ex art. 5, comma 3, del d.lgs. 446/1997.

COMMENTO
La sentenza in commento pone l'attenzione sulla prassi dell'erario, ormai consolidata, volta al disconoscimento del contratto di appalto per la fornitura di servizi, nelle fattispecie in cui viene appurato che la causa reale del negozio giuridico stipulato tra le parti sia da ricondurre alla somministrazione di manodopera.
Il contratto di appalto, disciplinato dall'art. 1655 c.c., si caratterizza per l'assunzione, da parte del soggetto appaltatore, degli obblighi di compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro, con organizzazione diretta dei mezzi necessari e mediante gestione dell'attività a proprio rischio; l'attività di somministrazione di forza lavoro è disciplinata dal d.lgs.n. 276/2003, laddove, all'art. 1, lett. a), si specifica che il relativo contratto ha ad oggetto la fornitura professionale di manodopera, a tempo indeterminato o a termine.
Ne discende che, la distinzione tra contratto di appalto e somministrazione di lavoro consiste nella diversità dell'oggetto, rappresentato*:*
- da un obbligo di fare nell'appalto, laddove l'appaltatore fornisce al committente un'opera o un servizio, da realizzare tramite la propria organizzazione di uomini e mezzi, assumendosi il rischio d'impresa;
- da un obbligo di dare nella somministrazione, in cui il somministratore si limita a fornire a un terzo forza lavoro da lui assunta, affinché questi ne utilizzi la prestazione secondo le sue necessità, adattandole al proprio sistema organizzativo.

I criteri che la giurisprudenza di legittimità ha enunciato, in ultimo con la citata sentenza n. 20591 del 24/07/2024, quali indicatori della genuinità del contratto di appalto sono:
a. l'organizzazione di mezzi, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto;
b. l'esercizio, da parte dell'appaltatore, del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto;
c. l'assunzione, da parte dell'appaltatore, del rischio d'impresa.

In particolare, nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, ha condiviso l'iter logico giuridico del Giudice di prime cure, il quale aveva disapplicato la normativa sul contratto di appalto, sostenendo che le fatture emesse dalla società appaltatrice attenevano ad operazioni "giuridicamente inesistenti", stante il riferimento ad una fattispecie contrattuale solo apparente, atteso che l'accordo effettivamente concluso tra le parti riguarderebbe una -illecita- somministrazione di manodopera.
Appurata la qualificazione negoziale del rapporto tra le parti, il Giudice dell'Appello, ha confermato in capo alla società committente l'indeducibilità ai fini IRAP del costo riguardante il personale dipendente e l'indetraibilità dell'IVA, in quanto la somministrazione illecita di manodopera rappresenterebbe una operazione "fuori campo".
Sebbene le argomentazioni di cui sopra risultino ad oggi pienamente condivise sia dalla giurisprudenza di legittimità che da quella di merito, è opportuno ricordare l'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Sul punto, la giurisprudenza unionale è

concorde nel ritenere che le operazioni illecite non possono essere assoggettate ad IVA nella sola ipotesi in cui l'oggetto dell'operazione sia illecito.
La Corte lussemburghese invoca in simili fattispecie il principio della neutralità fiscale assumendo che, a norma dello stesso, non si possa attuare una distinzione generale fra operazioni lecite ed operazioni illecite, concludendo nel senso di ritenere che, un'attività, sebbene illecita, in quanto non autorizzata, quale è la somministrazione di manodopera, debba essere assoggettata ad IVA, salvo che sia esclusa, qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito; secondo la Corte, , *"l'articolo 17, paragrafo I, della Sesta Direttiva prevede che il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile (…) ne consegue che, nel sistema IVA, il diritto a detrazione è legato alla realizzazione effettiva della cessione dei beni o della prestazione di servizi di cui trattasi."* (Corte di Giustizia UE C-459 - 460/17, depositata i 27 giugno 2018.

Alessandra Savini

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 279/2003; art. 1655 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. V, n. 20591/2024; Corte di Giustizia UE C-459-460/17

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6338/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Accertamento – Tardiva presentazione della dichiarazione e del versamento delle imposte – Ravvedimento operoso parziale o frazionato – Validità.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il nuovo art. 13-bis d.lgs.472/97, come introdotto dal d.l. 34/2019, ammette espressamente la possibilità di un ravvedimento operoso c.d. parziale o frazionato, potendo il contribuente avvalersene nel rispetto dei termini prescritti dalle lettere da a) a c) del comma 1 del precedente art. 13.

COMMENTO
La sopravvenuta possibilità per il contribuente di avvalersi di un ravvedimento operoso c.d. parziale o frazionato è giustificata dal recente intervento legislativo di cui al d.l. 34/19, conv. con l. 58/19 (decreto crescita) che, ponendosi come norma di interpretazione autentica della precedente formulazione dell'art. 13 d.lgs.472/97, ha esteso l'ambito operativo del ravvedimento operoso. Il mutato quadro normativo ha quindi superato l'originaria inammissibilità del ravvedimento operoso parziale imposta dalla giurisprudenza di legittimità che riteneva la norma porre come condizioni di perfezionamento della fattispecie tanto la regolarizzazione dell'obbligo tributario, quanto il versamento integrale della sanzione, nella prevista misura ridotta, con il pagamento degli interessi legali, salvo il differimento di trenta giorni laddove la liquidazione debba essere eseguita dall'Amministrazione finanziaria.

Pietro Rossomando

Riferimenti normativi: d.lgs.472/97, d.lgs.218/97, d.l. 34719, conv. l. 58/19.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 19017/15; 22330/18; 26523/21; 6593/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6381/2024, depositata il 23/10/2024 – Pres. e Rel. Lunerti.
Accertamento - Cessione di ramo d'azienda – Debiti pregressi – Limiti – Cartella notificata al cedente – Intimazione di pagamento notificata al cessionario – Omessa richiesta dell'attestazione della posizione debitoria - Responsabilità solidale – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
A fronte della contestazione (da parte dell'Agenzia delle Entrate) di fatture passive soggettivamente inesistenti, debole è la motivazione secondo cui l'emissione di fatture solo in un momento successivo alla data di ultimazione dei lavori è contraria alle normali logiche economiche e di prassi, non corrispondenti all'interesse di un imprenditore alla liquidazione per Stati di Avanzamento dei Lavori.
La CGT invece da atto che nel mondo dell'edilizia, e nello specifico in materia di appalti, è assolutamente normale che la società appaltatrice emetta le fatture in un momento successivo alla comunicazione di fine lavori da parte del Direttore lavori.
È lo stesso Codice Civile che fissa questo principio: il diritto dell'appaltatore di conseguire il pagamento del corrispettivo pattuito per la realizzazione dell'opera diviene esigibile a seguito dell'ultimazione dei lavori e dell'opera da parte del committente.

COMMENTO
La sentenza in commento valorizza il principio della "postnumerazione", sancito dall'art. 1665 c.c., il quale dispone che "*salvo diversa pattuizione o uso contrario, l'appaltatore ha diritto al pagamento del corrispettivo quando l'opera è accettata dal committente*".
In caso di contratto di appalto in generale, il credito dell'appaltatore al pagamento del prezzo dell'appalto diviene certo, liquido ed esigibile dopo il collaudo e l'accettazione dell'opera, previa verifica, da parte della committente, che l'appaltatore abbia svolto i lavori "ad opera d'arte".
L'appaltatore ha diritto al pagamento del corrispettivo solo quando l'opera è accettata dal committente.
Così la tempistica e le modalità dei pagamenti non costituiscono indizi gravi, precisi e concordanti della natura artificiosa dei rapporti tra il contribuente e la (presunta) società cartiera, né tantomeno della consapevolezza del carattere fraudolento delle operazioni.

Lorenzo Romano

Riferimenti normativi: art. 21 d.P.R. 633/1972, art. 1665 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 17818/16; 12258/18; 13844/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 - Sentenza n. 6702/2024, depositata il 23/10/2024 - Pres. Coletta, Rel. Lello.
Accertamento - IRPEF - Plusvalenze da cessione quote societarie - Determinazione della base imponibile – Differenza tra corrispettivo percepito e costo di acquisizione - Momento impositivo coincidente con la conclusione della cessione - Efficacia traslativa del consenso - Irrilevanza delle vicende successive all'adempimento - Art. 67 e 68 TUIR.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio ha confermato la legittimità dell'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione una plusvalenza di euro 175.000,00 derivante dalla cessione di quote della società a. sr.l. La controversia trae origine da un invito dell'Ufficio n. 100240/2019 finalizzato a verificare l'effettivo ammontare della plusvalenza. Dalla documentazione prodotta emergeva che il contribuente, per atto notarile registrato il 01.08.2014, aveva ceduto quote societarie per un valore di euro 200.000,00. La plusvalenza è stata determinata quale differenza tra il corrispettivo di cessione e il valore nominale delle quote cedute (euro 25.000,00). La Corte ha respinto le eccezioni formali sollevate dal contribuente relative all'omessa attestazione di conformità, alla presunta violazione dell'art. 157 comma 6 del d.l. n. 34/2020 e alla illegittimità della sottoscrizione dell'atto, ritenendole assorbite dalla corretta determinazione sostanziale della plusvalenza.

COMMENTO

La sentenza in esame si inserisce nel solco dell'orientamento giurisprudenziale consolidato in materia di determinazione e tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di quote societarie. Il collegio ha correttamente applicato i principi stabiliti dall'art. 68 del TUIR, che disciplina il calcolo della plusvalenza come differenza tra il corrispettivo percepito e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Di particolare rilevanza è l'affermazione del principio sancito dalla Cassazione con l'Ordinanza nr. 14848/2018 secondo cui il momento impositivo coincide con la conclusione del contratto di cessione, in virtù dell'efficacia traslativa del consenso, prescindendo dalle vicende successive relative all'adempimento delle obbligazioni contrattuali. Tale orientamento trova conferma nella recente giurisprudenza di legittimità, come evidenziato dalla Cassazione n. 17792/2023, che ha definitivamente chiarito come il regime di tassazione applicabile sia determinato dal momento del trasferimento e non dall'incasso del corrispettivo.

La decisione in esame si caratterizza per un approccio sostanzialistico che privilegia la corretta determinazione della base imponibile rispetto alle questioni formali sollevate dal contribuente. Questo orientamento risulta particolarmente significativo alla luce della sentenza della Cassazione n. 3024/2024, che ha posto l'accento sull'importanza degli aspetti sostanziali nella determinazione del valore di cessione delle quote societarie.

La Corte ha inoltre correttamente applicato i principi in materia di onere della prova, come evidenziato dalla Cassazione n. 7126/2024, secondo cui l'Amministrazione finanziaria può legittimamente determinare il valore delle quote sulla base di elementi oggettivi, qualora la documentazione prodotta dal contribuente risulti attendibile. In questo caso è stato documentato, come da atto notarile, l'avvenuta cessione delle quote societarie e del relativo prezzo.

Ma, prendendo spunto da una diversa fattispecie ricorrente nelle pratiche commerciali, un aspetto particolarmente critico emerge dall'analisi dell'art. 109 del TUIR, che detta le norme generali sui componenti del reddito d'impresa. La norma, pur fornendo criteri oggettivi per l'individuazione del momento impositivo, non tiene pienamente conto delle situazioni in cui il corrispettivo pattuito subisce variazioni significative o non viene effettivamente incassato.

La tutela del contribuente dovrebbe essere rafforzata attraverso l'introduzione di meccanismi che consentano un maggiore allineamento tra il momento impositivo e l'effettiva disponibilità economica del corrispettivo. In questo senso, l'art. 26 del Testo Unico IVA, relativo alle variazioni dell'imponibile, potrebbe fornire un modello di riferimento per l'introduzione di meccanismi correttivi anche nel campo delle imposte dirette.

La questione assume particolare rilevanza alla luce del principio costituzionale di capacità contributiva, poiché la tassazione di un corrispettivo non ancora effettivamente incassato potrebbe configurarsi come una forma di imposizione che non tiene conto della reale capacità economica del contribuente. In questo senso, sarebbe auspicabile un intervento legislativo che introduca specifiche tutele per il contribuente, prevedendo ad esempio la possibilità di rateizzare l'imposta in base all'effettivo incasso del corrispettivo o di ottenere rimborsi in caso di mancato pagamento.

Tale necessità di tutela emerge con particolare evidenza nei casi di determinazioni autonome dell'amministrazione finanziaria, dove il valore accertato potrebbe discostarsi significativamente non solo dal corrispettivo pattuito ma anche da quello effettivamente incassato. In questi casi, come evidenziato dalla Cassazione n. 25166/2023, diventa fondamentale il ruolo del giudice di merito nella valutazione delle risultanze istruttorie e nella determinazione dell'effettiva plusvalenza tassabile.

In conclusione, la sentenza rappresenta un importante contributo alla costruzione di un quadro interpretativo coerente in materia di tassazione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni, bilanciando efficacemente le esigenze di certezza del diritto con quelle di

equità fiscale, ma non della effettiva tutela del contribuente nel caso in cui Egli non abbia incassato direttamente le somme contestualmente alla stipula dell'atto di cessione delle quote.

Paolo Pannella

Riferimenti normativi: art. 67, 68 TUIR; art. 157 comma 6 d..l n. 34/2020.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n. 17792/2023; Cass. ord. n. 3024/2024; Cass. ord. n. 7126/2024.; Cass Civ. 14848/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6724/2024, depositata il 18/09/2024 – Pres. Passero, Rel. Nispi Landi.
Accertamento – Termini - Raddoppio – Obbligo di denuncia penale –Astratta configurabilità del reato – Sufficienza - Sopravvenienza attiva da sentenza civile – Rilevanza fiscale nell'anno di emissione – Provvisoria esecutività – Principio di competenza.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio ha esaminato il ricorso in riassunzione presentato dalla società F. S.r.L. a seguito dell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 30292/2021, che aveva riformato la precedente sentenza della CTR Lazio n. 3384/2019. La controversia trae origine da un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate per il recupero a tassazione di una sopravvenienza attiva, pari a oltre 7 milioni di euro, derivante da una sentenza civile d'appello che aveva condannato la Regione Lazio al risarcimento danni per illegittimo diniego di accreditamento presso il SSN. La Corte ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, riformando integralmente la sentenza impugnata sulla base di due principi fondamentali. In primo luogo, ha stabilito che il raddoppio dei termini per l'accertamento, previsto dall'art. 57 comma 3 del d.P.R. 633/72 nel testo vigente ratione temporis, richiede esclusivamente l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato al momento dell'accertamento tributario, a prescindere dall'effettiva presentazione della denuncia penale, essendo sufficiente nel caso di specie la rilevante entità della sopravvenienza non dichiarata. In secondo luogo, ha affermato che la sentenza civile d'appello, in quanto provvisoriamente esecutiva ex art. 282 c.p.c., costituisce valido titolo per l'insorgenza di un credito certo nell'anno di emissione della stessa, a prescindere dalla pendenza del ricorso per cassazione, dovendo quindi assumere rilevanza fiscale nell'esercizio di competenza. La Corte ha infine respinto l'eccezione di non debenza delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa, in quanto formulata per la prima volta in sede di riassunzione, compensando tuttavia le spese di giudizio in considerazione delle oscillazioni giurisprudenziali sulle questioni trattate.

COMMENTO
La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria del Lazio n. 6724/2024 offre importanti spunti di riflessione su due questioni fondamentali del diritto tributario: il raddoppio dei termini per l'accertamento e la rilevanza fiscale delle Sentenzae civili provvisoriamente esecutive.
Sul primo aspetto, la pronuncia si allinea all'orientamento consolidato della Suprema Corte in materia di raddoppio dei termini, confermando che è sufficiente l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato tributario, senza necessità dell'effettiva presentazione della denuncia penale. Tale interpretazione trova fondamento nell'art. 43 del D.P.R. 600/1973, che disciplina i termini per l'accertamento, e nell'art. 20 del d.lgs.74/2000, che regola i rapporti tra procedimento penale e processo tributario.
Di particolare interesse è l'analisi della rilevanza fiscale delle Sentenze civili provvisoriamente esecutive. La Corte ha correttamente applicato il principio di competenza, stabilendo che una sentenza d'appello, in quanto titolo esecutivo ex art. 282 c.p.c., determina l'insorgenza di un credito certo nell'anno di emissione. Tale interpretazione si inserisce nel solco dei principi generali dell'ordinamento tributario, come codificati nell'art. 1

dello Statuto del Contribuente, che impone un'interpretazione delle norme fiscali secondo criteri di ragionevolezza e nel rispetto dell'affidamento.
La sentenza affronta anche il delicato tema dell'abuso del diritto in ambito tributario, disciplinato dall'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente. Nel caso di specie, la mancata dichiarazione di una sopravvenienza attiva di rilevante entità ha giustificato l'applicazione del raddoppio dei termini, evidenziando come l'amministrazione finanziaria possa intervenire per contrastare comportamenti potenzialmente elusivi.
Di particolare rilievo è anche il profilo sanzionatorio. La Corte ha correttamente respinto l'eccezione di non debenza delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa, in quanto sollevata per la prima volta in sede di riassunzione. Tale decisione si allinea al principio del ne bis in idem tributario, sancito dall'art. 9-bis dello Statuto del Contribuente, che mira a garantire la certezza dei rapporti giuridici tributari.
La pronuncia si inserisce nel più ampio contesto della giurisprudenza tributaria europea, che ha progressivamente elaborato principi comuni in materia di accertamento e riscossione. In particolare, l'interpretazione fornita dalla Corte appare coerente con i principi di proporzionalità e di effettività della tutela giurisdizionale garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.
La compensazione delle spese di giudizio, motivata dalle oscillazioni giurisprudenziali sulle questioni trattate, evidenzia la complessità delle problematiche affrontate e la necessità di un approccio interpretativo che tenga conto sia delle esigenze dell'erario sia dei diritti dei contribuenti, in linea con i principi di collaborazione e buona fede che devono informare il rapporto tributario.

Riferimenti normativi: art. 57 d.P.R. 633/72, art. 282 c.p.c. - artt. 9/10-bis dello Statuto del Contribuente; art. 43 del d.P.R. 600/1973; art. 20 del d.lgs.74/20

Paolo Pannella

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7043/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Accertamento – Irpef – Ires – Violazioni tributarie e sanzioni – Dichiarazioni.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'eccezione di decadenza del potere accertativo dell'ufficio, ai sensi dell'art. 43 D.P.R. 600 del 1973, sulla base della possibilità del contribuente di non presentare la dichiarazione dei redditi in assenza degli stessi, ha comportato la riforma integrale della decisione appellata. La censura del ricorrente è fondata non avendo percepito redditi per l'anno d'imposta 2014 ed il collegio giudicante ha ritenuto irrilevanti le questioni dell'ufficio che sosteneva la fattispecie dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi a prescindere dalla maturazione.

COMMENTO
La motivazione della sentenza si basa esclusivamente sull'interpretazione della normativa che specifica "*gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*", ovvero l'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 pro tempore vigente. La normativa continua, al comma 2, "*nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla...l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione* ***avrebbe dovuto essere presentata***". Tale ultimo inciso palesa la volontà del legislatore, ovvero disciplinare il presupposto cardine che il contribuente fosse tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi, quindi in assenza di redditi nell'anno di riferimento, non c'è ragione per derogare il potere di accertamento dell'ufficio. In atti è pacificamente emerso che nel 2014 il

contribuente accertato non aveva percepito redditi e quindi non era suo obbligo presentare, nei termini di Legge, la relativa dichiarazione. L'ufficio ha contestato, come base della propria difesa, l'irrilevanza delle ragioni per cui il contribuente non ha presentato la dichiarazione dei redditi, puntando sui termini collegati all'omessa presentazione indipendentemente dalle cause del mancato invio. Il collegio non ha condiviso la suddetta interpretazione in quanto in contrasto la normativa che precisa l'assunto "*avrebbe dovuto essere presentare*". Quindi se la dichiarazione non doveva essere presentata così come specificato negli atti di causa dato la mancanza di redditi per il 2014, l'ufficio non aveva titolo per invocare l'anno di proroga. Non essendo stato accertato dall'ufficio il mancato rispetto dell'obbligo, da parte del contribuente, di presentare la dichiarazione, la sentenza si conclude con la natura assorbente del primo motivo di appello in quanto la notifica dell'accertamento relativo all'anno 2014 è stato notificato dopo la scadenza del termine del 31 dicembre 2019, per tanto l'agenzia delle entrate è incorsa nella decadenza della normativa *pro tempore* vigente.

Andrea Carisi

Riferimenti normativi: art. 43 d.P.R. 600 del 1973.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7241/2024, depositata il 02/12/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Accertamento – Rinvio al testo del PVC – Legittimità – Insufficiente documentazione dei costi – Ripresa a tassazione – Legittimità – Dichiarazioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'iter logico-argomentativo del primo giudice è ineccepibile ed immune da censure. Tale assunto è enormemente sintetico, ma al tempo stesso chiaro e puntuale, circa il contenuto del ricorso non accolto ma la specifica suddivisione dei temi trattati nel ricorso è di particolare interesse. Nel dettaglio la fattispecie che l'Amministrazione Finanziaria emetta un avviso di accertamento rimandando integralmente al PVC redatto dalla Guardia di Finanza è pienamente legittima.

Inoltre viene precisato che la deducibilità di un componente negativo di reddito è vincolata alla documentazione giustificativa ed all'inerenza quindi non basta che la stessa sia stata sostenuta.

Sull'ultimo motivo del ricorso, applicabilità della nuova disposizione sull'onere della prova di cui alla legge n. 130/2022, viene specificato che l'applicazione è operativa dal 16/09/2022 e non ha efficacia retroattiva.

COMMENTO

La motivazione della sentenza è multiarticolata in base alle doglianze di causa, ma i giudici hanno ritenuto infondato l'appello senza merito di alcun accoglimento. Circa il primo punto del ricorso, "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3 legge 241/90, 7 l. 212/2000 e 42 del d.P.R. 600/73" viene precisato che l'amministrazione finanziaria, se condivide le conclusioni del PVC redatto dalla GdF, può richiamarsi integralmente allo stesso anche per esigenze di celerità e di economia di scrittura. Riprodurre il contenuto dell'atto prodromico all'avviso di accertamento è utile in quanto permette di non scrivere atti eccessivamente lunghi su fatti già noti al contribuente, che sono stati dallo stesso impugnati per il tramite del ricorso, quindi non viene arrecato alcun pregiudizio al diritto di difesa né tantomeno integra la violazione dell'art. 7 legge 212/2000. In merito al secondo punto "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109 TUIR e dell'art. 2697 c.c." la ripresa della indeducibilità dei costi perché non documentati in modo idoneo e la mera esibizione di preventivi generici non è di supporto all'inerenza del costo. Tale documentazione è da considerarsi lacunosa in quanto non basta che la spesa sia stata sostenuta, riconosciuta e contabilizzata dall'imprenditore ma la parte deve produrre la documentazione giustificativa che provi l'effettività, la certezza e l'inerenza

dei componenti negativi. Per il terzo ed ultimo motivo di appello "*ius novorum* – applicabilità della nuova disposizione sull'onere della prova" è stato palesato che tale novità è operativa dal giorno 16/09/2022 e non si può considerare retroattiva quindi non può essere applicata al ricorso appellato.

Andrea Carisi

Riferimenti normativi: legge 130/2022, legge 241/90, legge 212/2000, art. 42 d.P.R. 600/73, art. 7 comma 5bis d.lgs. n. 546/1992

ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 639/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.

Accise, dazi e diritti doganali – Autotrazione – Gasolio commerciale utilizzato come propellente – Trasporto occasionale di passeggeri – Aliquota ridotta – Inapplicabilità – Rimborso accisa assolta in misura piena – Non spettanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non si applica l'aliquota ridotta prevista dal combinato disposto dell'art. 24-*ter*, commi 2, lett. b) e 3 d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (di approvazione del Testo Unico Accise; di seguito, TUA) e dell'art. 4-*bis* della Tabella allegata al TUA per il consumo di gasolio commerciale impiegato come propellente nell'attività di trasporto di persone nel caso in cui il trasporto di passeggeri sia occasionale.

COMMENTO

La sentenza annotata si pone in linea con CGCE, 30 gennaio 2020, causa C-513/18, *Autoservizi Giordano* secondo cui – per quanto qui interessa – l'art. 7, paragrafi 2 e 3, 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, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che prevede un'aliquota di accisa ridotta per il gasolio commerciale utilizzato come propellente per il trasporto regolare di passeggeri, senza tuttavia prevedere siffatta aliquota per quello utilizzato per il trasporto occasionale di passeggeri, a condizione che tale normativa rispetti il principio della parità di trattamento, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Il nostro paese, nel rispetto del principio di parità di trattamento, ha previsto un'aliquota ridotta per il consumo di gasolio commerciale utilizzato come propellente come tale da intendersi quello impiegato nel trasporto regolare di passeggeri.

Tale aliquota si applica a prescindere dalla natura soggettiva (pubblica o privata) dell'esercente.

Con la più recente sentenza del 16 ottobre 2023, causa C-391/2022, *Tüke Busz* la Corte di giustizia ha chiarito che la nozione di "*gasolio commerciale utilizzato come propellente*" non è suscettibile di interpretazione estensiva. Sulla base di tale premessa la Corte ha stabilito che il gasolio consumato nei tragitti effettuati a fini di riparazione, manutenzione o rifornimento di carburante dei veicoli adibiti al trasporto di passeggeri non rientra nella nozione di "gasolio commerciale utilizzato come propellente": pertanto, le relative accise non possono essere oggetto di rimborso, atteso che non si tratta di servizi accessori connessi al servizio di trasporto di passeggeri.

La Corte Costituzionale, a sua volta, con sentenza 6 aprile 2023, n. 104 ha riconosciuto come il nostro legislatore abbia voluto agevolare il servizio di trasporto regolare: come *ratio* della previsione dell'aliquota ridotta ha quindi assunto un criterio oggettivo, senza discriminare in base alla natura soggettiva dell'esercente.

Giuseppe Maria Cipolla

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le, 6 aprile 2023, n. 104;CTR Toscana/Sez. I, 26 ottobre 2020, n. 746; CTP Como/Sez. I, 3 luglio 2020, n. 50.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1487/2024, depositata il 01/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Castiello.

Accise, dazi e diritti doganali – Imposta regionale sulla benzina per autotrazione – Contrarietà all'art.1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE - Art. 1, comma 628, l. n. 178/2020 – Contrasto con la normativa europea-Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

Contrariamente a quanto ha previsto dall'art. 1, comma 628, della L. n. 178/2020, l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione deve essere considerata non dovuta *ab origine* per contrasto con la normativa unionale e con quanto statuito dalla Corte di Giustizia UE con la decisione 9 novembre 2021 causa C-255/20. Sussiste quindi il diritto al rimborso del tributo anche in riferimento alle annualità precedenti al 2021.

COMMENTO

Con la decisione n. 1487/2024 la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si allinea alle pronunce della Cassazione nn. 6858, 6687 e 6903 rispettivamente del 7, 6 e dell'8 marzo 2023.

In queste decisioni, invero, il giudice di legittimità dà atto della contrarietà *ab origine* dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA) all'ordinamento unionale. Da ciò discende il diritto a chiedere il rimborso anche in riferimento alle annualità di imposta precedenti al 2021.

Come si ricorderà, infatti, in esito alla procedura di infrazione n. 2017/2114 aperta dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 258 TFUE, in assenza del requisito previsto dall'art. 1, par. 2, Direttiva 2008/118/CE nella normativa istitutiva dell'IRBA- destinazione del gettito a specifiche finalità- il legislatore con l'art. 1, comma 628, della legge di bilancio per l'anno 2021 (L. n. 178/2020) dispose la soppressione del tributo con decorrenza 1° gennaio 2021.

Tale abrogazione che, come sottolineato dalla Agenzia delle Dogane e Monopoli nella nota n. 24479 del 22 gennaio 2021, riguardava tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione – art. 17 del d.lgs.398/1990, art. 3, co. 13 della L. 549/1995 e art. 1, co. 154 della L. 662/1996 nonché l'art. 1 commi 670 lett. a) e 671 della L. 296/2006- faceva dunque salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie insorte nei periodi di imposta precedenti al 2021.

Successivamente la Corte di Giustizia dell'Unione Europea con l'ordinanza 9 novembre 2021 causa C-255/20 riaffermava la illegittimità del prelievo.

Con le summenzionate decisioni del 2023 la Corte di legittimità, oltre a ribadire l'illegittimità dell'IRBA per contrasto con il diritto eurounitario, si è soffermata, sulla vincolatività e sulla efficacia retroattiva delle decisioni della Corte di Giustizia UE e sulla conseguente contrarietà dell'art. 1, comma 628, della legge n. 178 del 2020 alla normativa unionale, procedendo quindi alla sua disapplicazione.

Si deve però dare atto che pur non ponendo in discussione la sussistenza del diritto al rimborso, in alcuni sporadici interventi la giurisprudenza di merito, basandosi sul disposto dell'art. 29 comma 2 della legge n. 428/1990, ha ritenuto improcedibile l'istanza presentata dal fornitore/soggetto passivo ove questi abbia traslato l'onere impositivo sul consumatore finale.

Carla Lollio

Riferimenti normativi: art. 1, comma 628 legge n. 178/2020; art. 29, comma 2 legge n. 428 del 1990; Direttiva 2008/118/CE.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia dell'Unione Europea ord. 9 novembre 2021 causa C-255/20; Cass. nn. 6858/2023, 6687/2023, 690/2023; Corte di giustizia tributaria di secondo grado

Lazio Roma Sez. XIV, 17/01/2024; Corte di giustizia tributaria di primo grado Piemonte Verbania Sez. II 06/06/2023.
Sulla improcedibilità delle istanze di rimborso ai sensi dell'art. 29 comma 2 della legge n. 428 del 1990, Corte giustizia tributaria I grado Torino Sez. II, n. 367/2023; Corte Giustizia Tributaria I grado Genova n. 317/2022 (richiamata nella summenzionata decisione primo grado Torino n. 367/2023). V. però contra Corte di giustizia tributaria di II grado Piemonte Torino Sez. II, 05/03/2024 e 08/03/2024.
Prassi: nota dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli n. 24479/ 2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3543/2024, depositata il 28/05/2024 – Pres. Clemente, Rel. Guadagni.
Accise, dazi e diritti doganali – Riduzione dell'aliquota accisa su gasolio commerciale per autotrazione - Art. 24-ter del TUA – Attività di trasporto di persone – Spettanza – Attività di trasporto viaggiatori mediante noleggio di autobus con conducente – Spettanza - Esclusione – Diniego rimborso maggiore accisa – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA
È legittimo il diniego di riconoscimento del credito conseguente all'invocata riduzione di cui all'art. 24-ter del d.lgs. 504/95 (cd. TUA) dell'aliquota di accisa sul gasolio commerciale utilizzato come propellente nel caso in cui il contribuente svolga, oltre all'attività di trasporto terrestri di passeggeri NCA - per la quale è concessa l'agevolazione relativa alla riduzione dell'aliquota di accisa sul gasolio ex art. 24 ter del TUA - anche quella di noleggio bus con conducente che non rientra tra le attività che possono consentire la concessione dell'agevolazione.

COMMENTO
La Corte di Giustizia di secondo grado nella sentenza in commento affronta la questione interpretativa delle condizioni per la spettanza dell'agevolazione relativa alla riduzione dell'aliquota di accisa sul gasolio commerciale utilizzato come propellente relativamente al trasporto persone ex art. 24 ter del d.lgs.504/95.
Nel caso *sub iudice* la società contribuente effettuava sia l'attività di trasporti terrestri di passeggeri NCA, sia quella di noleggio bus con conducente, *ex lege* 11 agosto 2003 n. 218. Per tali ragioni la società aveva impugnato i provvedimenti di diniego emessi per una serie di annualità dall'Ufficio delle Dogane, con i quali era stato disconosciuto il credito di riduzione dell'aliquota di accisa sul gasolio per autotrazione riconducibili agli automezzi della ditta. Il diniego opposto dalle Dogane risultava conseguente alla nozione di "gasolio commerciale" che, mentre è considerato tale nel caso di trasporto regolare di passeggeri, non lo è nel caso in cui venga utilizzato dalle imprese private che esercitano attività di trasporto di persone con noleggio di bus con conducente.
Il collegio giudicante nella sentenza in rassegna ha confermato l'avallo alla posizione dell'Agenzia delle Dogane, già espresso dai primi giudici. Il tutto dopo una compiuta analisi della legislazione comunitaria, del recepimento della stessa nel nostro ordinamento conseguente alla condanna inflitta dalla Corte Europea e della posizione interpretativa assunta dalla Corte di giustizia europea.
In particolare, nel corpo della motivazione i giudici di seconde cure hanno posto in evidenza come la soluzione della questione debba prendere le mosse dalla distinzione tra uso commerciale e non del gasolio utilizzato come propellente. Sul punto la direttiva 2003/96/CE definisce gasolio commerciale quello utilizzato ai fini di: a) trasporto di merci per conto terzi o per conto proprio, effettuato con un autoveicolo a motore o un autoveicolo con rimorchio, adibito esclusivamente al trasporto di merci su strada; b) trasporto regolare o occasionale di passeggeri, effettuato con un autoveicolo delle categorie M2 o M3, quali definite dalla direttiva Consiglio, del 6 febbraio 1970 (Veicoli destinati al trasporto di persone, aventi più

di otto posti a sedere oltre al sedile del conducente e peso massimo non superiore a 5 tonnellate (M2) ovvero superiore a 5 tonnellate (M3).
La Corte di Giustizia tributaria nell'esprimere il proprio convincimento ha ricordato come questa direttiva sia stata recepita nel nostro paese – a seguito della procedura di infrazione per inadempimento – con la legge 225/2016, che ne ha, peraltro, fornito un'interpretazione restrittiva escludendo dal concetto di "gasolio commerciale" quello utilizzato dalle imprese private che esercitano l'attività di trasporto di persone con autobus a noleggio con conducente. Viene in proposito posto in evidenza anche come la stessa Corte di Giustizia Europea nella pronuncia 2020/C 137/18 abbia chiarito che l'esclusione dell'agevolazione prevista per il gasolio commerciale utilizzato come propellente nel caso di trasporto "occasionale" di passeggeri sia legittima non confligga con i principi unionali. Questa lettura restrittiva, che prevede che prestazioni simili siano assoggettate aliquote di accisa diverse, infatti, non contrasta con il principio di parità di trattamento. Detto principio, infatti, presuppone che si tratti di beni e servizi che presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso. Presupposto che nel caso di servizi di trasporto regolare di passeggeri e di servizi occasionali non risulta integrato. Ciò in quanto, come viene opportunamente evidenziato in sentenza, i due servizi presentano caratteristiche diverse che rispondono a differenti esigenze del consumatore: nel trasporto regolare di passeggeri è prevista una frequenza e un itinerario determinati con fermate preventivamente stabilite, mentre nel trasporto occasionale di passeggeri, questi stessi elementi, non sono prestabiliti e rispondono ad esigenze specifiche determinate caso per caso. Il tutto senza considerare che il trasporto regolare di passeggeri rientra nell'ambito del servizio pubblico. Per tali ragioni, stante la non sovrapponibilità tra le due tipologie di servizi, la previsione di un'aliquota dell'accisa sul gasolio diversa non viola il principio della parità di trattamento.
La Corte di giustizia di secondo grado del Lazio, sulla base di tutte le riporte interpretazioni del quadro normativo, unionale e nazionale e della lettura offerta dalla Corte di giustizia in materia, ha escluso la spettanza dell'agevolazione nel caso di specie in cui l'attività prestata dalla società risultava essere "mista", in quanto avente ad oggetto sia l'attività di trasporti terrestri di passeggeri NCA (agevolata *ex lege)*, che quella di noleggio bus con conducente, non rientrante tra le attività agevolate.
La peculiarità del caso risiede nel fatto che il gasolio utilizzato nei mezzi di proprietà della società contribuente è stato impiegato non solo per l'attività di trasporto occasionale di persone ma anche per quella di trasporto terrestri di passeggeri NCA. Non è dato comprendere se la richiesta di rimborso di cui è causa sia stata presentata solo per la parte di gasolio impiegata per l'attività di noleggio bus con conducente, oppure per tutto il gasolio impiegato (e quindi per entrambe le attività). Nel qual caso, visto che il diniego dell'agevolazione, a quanto si evince dal testo della sentenza, è stato integrale, si dovrebbe ipotizzare che la natura "mista" dell'impiego abbia indotto i giudici ad escludere per tutto il gasolio impiegato l'applicazione dell'aliquota agevolata dell'accisa. Se così fosse resterebbe il dubbio sulle ragioni dell'avallo dell'integrale diniego opposto, pur in presenza di una parte dell'attività pacificamente dedicata al trasporto regolare di persone, come tale agevolabile.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: d.lgs.504/95, direttiva 2003/96/CE, l. 225/16.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Europea: 2020/C 137/18

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4269/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovino.

Accise, dazi e diritti doganali – Avviso di accertamento – IVA – Agenzia delle dogane – Importazioni – Rappresentante doganale indiretto – Esclusione della responsabilità del rappresentante doganale per l'IVA all'importazione – Responsabilità limitata ai soli dazi doganali – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il rappresentante doganale indiretto non è responsabile in solido con l'importatore dell'IVA dovuta per lo sdoganamento, in quanto manca nell'ordinamento nazionale una disposizione chiara che lo individui quale soggetto passivo d'imposta.

In altri termini, poiché l'IVA all'importazione non fa parte dell'obbligazione doganale, così come definita dall'art. 5 del Codice Doganale dell'Unione (Re. UE n. 952/2013 o "CDU"), del suo mancato pagamento risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante.

Quest'ultimo, infatti, ai sensi dell'art. 77 par. 3 del CDU, rimane responsabile in via principale soltanto per i dazi doganali.

COMMENTO

L'IVA all'importazione non è parte dell'obbligazione doganale e, pertanto e a differenza dei dazi, del suo mancato assolvimento risponde in via esclusiva l'importatore e non anche il rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche norme nazionali che prevedano in tal senso. Tale principio è stato affermato con la sentenza della Suprema Corte n. 23526 del 2022 (richiama anche nella pronuncia in commento) che sul punto ha mutato il suo precedente orientamento (di senso opposto, si vedano ex multiis Cass. nn. 11029/2021, 31611/2019, 7720/2013).

Il differente orientamento giurisprudenziale discende, essenzialmente, dalla pronuncia della Corte di Giustizia Ue, causa C-714/20, del 12 maggio 2022, con la quale è stato sancito che il rappresentante doganale indiretto è debitore, in solido con l'importatore, unicamente dei dazi doganali dovuti per la merce e non anche dell'IVA all'importazione.

I giudici unionali, infatti, hanno rilevato che il Codice doganale dell'Ue (Reg. UE n. 952/2013 o CDU) esclude dalla definizione di "obbligazione doganale" le misure di fiscalità nazionale, come l'IVA all'importazione, la quale non fa parte dei dazi dovuti all'importazione (cfr. anche Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, C-272/13, Equoland e 29 luglio 2010, C-248/09, Pakora Pluss) e che per far valere la responsabilità solidale del rappreSentenza n:ante doganale indiretto devono esservi norme interne che lo prevedano chiaramente. Nel sistema normativo italiano, mancherebbe una espressa previsione di legge in tal senso dal momento che alcun cenno viene fatto a tale responsabilità né dall'art. 77 del CDU, né dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. 374/1990 che, pur riferito sia ai dazi che alle altre imposizioni sull'importazione, detta solo talune regole in tema di riscossione di tali entrate. In ugual senso neanche gli artt. 1 e 70 del d.P.R. n. 633/1972 nell'individuare il soggetto passivo di imposta fanno in alcun modo riferimento al rappresentante doganale.

Le predette conclusioni sono oggi avallate da un orientamento delle coti di merito e di legittimità piuttosto univoco e consolidato (da ultimo, Cass. n. 14382 del 23 maggio 2024).

Vi è da chiedersi però se un tale orientamento verrà confermato anche all'indomani della novella legislativa, intervenuta per effetto del d.lgs. 141/2024 novellato "*Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione*", e che ha introdotto una nuova definizione di diritti doganali, facendovi rientrare anche l'IVA. In particolare, l'art. 27 del suddetto decreto stabilisce che "*sono diritti doganali tutti quei diritti che l'Agenzia è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea o da disposizioni di legge. Tra i diritti doganali costituiscono diritti di confine, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, l'imposta sul valore*

aggiunto e ogni altra imposta di consumo, dovuta all'atto dell'importazione, a favore dello Stato". L'art. 27, dunque, modificando la natura dell'IVA all'importazione ed equiparandola ai dazi, potrebbe determinare l'insorgere di una responsabilità solidale per il rappresentante indiretto in Dogana, anche con riferimento all'IVA all'importazione sulla base di quanto previsto dall'art. 77, par. 3, del CDU, a mente del quale "*in caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana*"

Michela Antonella Prencipe

Riferimenti normativi: artt. 5 e 77 del Reg. UE n. 952/2013; art. 3, comma 2, del d.lgs. 374/1990; artt. 1 e 70 del d.P.R. n. 633/1972.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 14382/2024, n. 23526/2022. Corte di Giustizia Ue, causa C-714/20.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2302/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. e Rel. Pannullo.

Agevolazioni ed esenzione – Imu – Tributo Locale – Presupposto oggettivo – Ente ecclesiastico – Accertamento – Attività di religione o di culto – Modalità commerciali – Prova attività svolta – Proprietà immobili di enti non commerciali – Corrispettivo – Titolo gratuito.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'esenzione del pagamento IMU è riconosciuta a condizione che gli immobili appartenenti agli enti ecclesiastici siano destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività di religione o di culto e, pertanto, non spetta in relazione ad un immobile, appartenente ad un ente religioso, destinato ad attività alberghiera o ad assistenza di studenti universitari o partenti di pazienti malati ricoverati, svolta con finalità di lucro. Nel caso di specie manca il presupposto oggettivo in quanto l'istituto religioso non ha fornito, in concreto, la prova che l'attività ricettiva svolta nell'immobile oggetto della controversia non abbia modalità "commerciali".

COMMENTO

Il riconoscimento dell'esenzione IMU sugli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici, prevista dall'art. 7 co. 1, lett. i), del d.lgs. 504/1992, è subordinato alla compresenza di un requisito soggettivo, riguardante il profilo del soggetto che utilizza l'immobile e di un requisito oggettivo.

Pertanto, è necessario che gli immobili, oltre ad appartenere ai soggetti di cui all'art. 87 (ora 73), co 1, lett. c), del TUIR, siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività contemplate, tra le quali quelle indicate nell'art. 16, lett. a), della l. 222/1985 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana).

Il requisito oggettivo assume indubbia rilevanza atteso che una lettura sistematica dalla normativa in materia, indotta dalla decisione della Commissione UE 2013/286, impone di escludere che possa riconoscersi l'esenzione allorquando quest'ultima, venendo ad incidere su un settore produttivo operante alle condizioni di mercato, finisca con l'alterare le regole della libera concorrenza mediante la pratica configurazione di un vero e proprio aiuto di Stato, come tale inammissibile *ex* art. 107, par. 1 TUE. Di conseguenza, solo l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico rende compatibile, quanto a requisito obiettivo, l'esenzione in parola con il diritto UE (*ex multis* Cass. nn.13970/16; 4066/19; 6795/20; 18831/20; 28578/20; 15364/22).

Tuttavia, sulla base di un consolidato orientamento giurisprudenziale, è onere del contribuente fornire la prova in giudizio dei presupposti dell'esenzione invocata. Quest'ultima deve appunto vertere, oltre che sulla natura dell'attività esercitata, anche sulle modalità (non commerciali) attraverso le quali, nella concretezza del caso, essa viene svolta, poiché, in conformità ai principi eurounitari, la presenza di un'attività con finalità sociale non basta, da sola, ad escluderne l'eventuale natura economica.

Sulla stessa scia si pone la recente ordinanza della Cassazione n. 6095 del 6 marzo 2024, che ha rilevato come sia necessario che "*il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle eSentenza n:i (poiché di tipo assistenziale e sanitario), non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale ed abbia quelle finalità solidaristiche alla base delle ragioni di esenzione*". Spetta poi al giudice di merito l'obbligo di accertare in

concreto le circostanze fattuali, disapplicando l'esenzione laddove non possa escludersi il carattere commerciale-lucrativo dell'attività esercitata.

Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, l. 22/85, d.P.R. 917/198.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 20776/2005, n. 23703/2007, n. 5485/2008, Cass. n. 3733/2010, n. 233314/2011, n. 27165/2011, n. 4502/2012, n. 5177/2020, n. 33323/2023, n. 6095/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3852/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. e Rel. Cappelli.
Agevolazioni ed esenzioni - Associazione sportiva dilettantistica – Avvisi di accertamento TASI e IMU – Soggettività passiva concessionario di beni del patrimonio indisponibile – Esenzione IMU e TASI.

SINTESI DELLA SENTENZA
Dal momento che tanto i beni demaniali quanto i beni del patrimonio indisponibile sono accomunati dalla destinazione a finalità di pubblico servizio, sussiste anche nel caso di concessione di beni del patrimonio indisponibile la medesima *ratio* che ha giustificato la soggettività passiva del concessionario di beni demaniali ai fini ICI.
Per quanto riguarda, poi, l'esenzione di cui all'art. 7 lett. i) d.lgs.504/1992, è prevista per le associazioni sportive dilettantistiche qualora sussistano due requisiti cumulativi: quello soggettivo, attinente alla natura non commerciale dell'ente e quello oggettivo, cioè che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti di cui al citato art. 7, non sia svolta con le modalità di una attività commerciale.
Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza in concreto di detti requisiti.

COMMENTO
Con l'atto di appello, l'Associazione eccepiva la nullità della sentenza di primo grado per l'errata individuazione della stessa quale soggetto passivo, non appartenendo gli immobili al demanio pubblico (o comunale) ma al patrimonio indisponibile dell'Ente impositore, con conseguente esclusione dell'assoggettamento alla tassazione IMU del concessionario appellante.
Eccepiva, inoltre, la nullità della sentenza per aver erroneamente ritenuto carenti gli elementi offerti in ordine alle effettive modalità di svolgimento dell'attività, per avere l'Associazione prodotto la relativa documentazione comprovante l'attività non lucrativa, come dalla medesima documentato con riferimento alla annualità 2015 in controversia decisa favorevolmente alla appellante.
Si costituiva il Comune che, dal canto suo, riteneva infondata l'eccezione sollevata circa l'individuazione dell'Associazione quale soggetto passivo, trattandosi di Associazione che aveva ottenuto la disponibilità di beni rientranti nel patrimonio indisponibile del Comune mediante concessione amministrativa, e riferendosi la disposizione di cui all'art. 9 del d.lgs.23 del 2011, secondo cui "nel caso di concessione su aree demaniali soggettivo passivo è il concessionario", anche ai concessionari dei beni patrimoniali indisponibili. Con riguardo, poi, alla richiesta esenzione dall'imposta, il Comune contestava che la parte avesse dimostrato l'effettiva ricorrenza dei requisiti essenziali ai fini del riconoscimento dell'esenzione ai sensi dell'art. 7 d.lgs.504/1992; rilevava che, nel caso in esame, i locali erano utilizzati non solo per attività sportiva ma anche per attività commerciale.
Sulla prima questione, nella sentenza in commento i giudici di secondo grado motivano che, dal momento che tanto i beni demaniali quanto i beni del patrimonio indisponibile sono

accomunati dalla destinazione a finalità di pubblico servizio, sussiste anche nel caso di concessione di beni del patrimonio indisponibile la medesima *ratio* che ha giustificato la soggettività passiva del concessionario di beni demaniali ai fini ICI. Ritengono, dunque, infondata l'eccezione di carenza di soggettività passiva formulata dalla Associazione appellante.
Sulla seconda questione, i giudici spiegano che l'esenzione di cui all'art. 7 lett. i) d.lgs.504/1992 è prevista per le associazioni sportive dilettantistiche qualora sussistano due requisiti cumulativi: quello "soggettivo", attinente alla natura non commerciale dell'ente e quello "oggettivo", cioè che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti di cui al citato art. 7, non sia svolta con le modalità di una attività commerciale. E che il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza in concreto di detti requisiti.
A detta dei giudici, l'Associazione appellante ha provato l'effettiva ricorrenza dei requisiti essenziali ai fini del riconoscimento dell'esenzione, al punto da potersi ritenere che l'attività sportiva svolta negli spazi e nei locali della stessa sia non lucrativa e che possa, pertanto, inquadrarsi nell'ambito delle attività previste dal citato art. 7, con conseguente diritto dell'Associazione appellante all'esenzione IMU e TASI.

Cesare Borgia

Riferimenti normativi: art. 9 del d.lgs.23 del 2011; art. 7 lett. i) d.lgs.504/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: ord. n. 32170 del 12/12/2024; sentenza n. 6539 del 3/3/2023; sentenza n. 23678 del 28/10/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3866/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. Fruscella e Rel. Luciano.
Agevolazioni ed esenzioni - Invito al pagamento – Contributo unificato per la proposizione dei ricorsi – Organizzazioni di volontariato – ONLUS – Non spetta l'esenzione.

SINTESI DELLA SENTENZA
Come è stato a più riprese ribadito nella giurisprudenza di legittimità e di recente suggellato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione condividendo l'indirizzo interpretativo espresso prima ancora sulla questione dalla Corte Costituzionale, in materia di agevolazioni tributarie le organizzazioni di volontariato (ONLUS) non sono esenti dal pagamento del contributo unificato per la proposizione dei ricorsi.

COMMENTO
Il caso in esame al vaglio dei giudici di secondo grado verte tutto sul riconoscimento del diritto di una ONLUS all'esenzione del pagamento del contributo unificato dovuto per il deposito di un ricorso giurisdizionale.
Ebbene, i giudici non si discostano da quanto già deciso dalla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Roma (già Commissione tributaria provinciale) in ordine al mancato riconoscimento del diritto all'esenzione.
Nella sentenza in commento, anzitutto i giudici ricordano che la questione relativa al pagamento del contributo unificato da parte delle organizzazioni di volontariato, in applicazione dell'art. 10 del d.P.R. 115/2002 e dell'art. 27 bis all. B d.P.R. 642/1972, è stata definitivamente risolta dalla Corte Costituzionale che, con l'ordinanza n. 91/2015, ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 8 della L. 266/91 e dell'art. 27-bis, allegato B, del d.P.R. 642/1972 in riferimento agli artt. 2, 3, 24, 53 e 97 Cost., in relazione alla mancata previsione – nell'ambito delle esenzioni dall'imposta di bollo – degli atti di natura giudiziale e processuale in favore delle organizzazioni non lucrative.

Inoltre, spiegano i giudici di secondo grado, la Corte di Cassazione ha in molteplici occasioni escluso il preteso diritto all'esenzione dal pagamento del contributo unificato da parte delle ONLUS, atteso che, da un lato, il termine "atti" deve riferirsi esclusivamente a quelli amministrativi e non anche a quelli processuali giusta la necessità di un'interpretazione restrittiva quanto ai benefici fiscali e, dall'altro lato, che l'esenzione dal contributo suddetto è giustificabile alla luce dell'art. 10 del citato d.P.R. n. 115 solo in base ad un criterio di meritevolezza in funzione della solidarietà sociale, dell'oggetto del giudizio e non in considerazione della qualità del soggetto, anche in ragione di preminenti esigenze di carattere costituzionale di parità di trattamento e comunitarie di non discriminazione.
Lo stesso orientamento dei giudici di legittimità si è definitivamente consolidato con le pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nn. 10013 e 10014 depositate il 15.04.2021, con le quali il Supremo organo di giustizia ha confermato che alle ONLUS non può essere riconosciuto il diritto all'esenzione dal pagamento del contributo unificato per la proposizione dei ricorsi.

Cesare Borgia

Riferimenti normativi: art. 10 del d.P.R. 115/2002 e art. 27 bis alL. B d.P.R. 642/1972.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, ord. n. 91/2015 emessa il 26.05.2015; Cassazione a Sezioni Unite, pronunce nn. 10013 e 10014 depositate il 15.04.2021; Cassazione: ord. n. 14332 depositata il 5/6/2018; sentenza n. 23686, 23688, 23689 e 23690 depositate il 28/10/2020; sentenza n. 23875, 23880, 23881 e 23882 depositate il 29/10/2020; Sentenza n. 24083 depositata il 30/10/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3919/2024, depositata il 10/06/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Agevolazioni ed esenzioni - Credito D'imposta – Ricerca e Sviluppo – Onere della prova – Inesistenza delle Attività agevolabili – Obbligo di consultazione del Mise – Condanna al pagamento delle spese.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si è pronunciata sull'appello proposto dalla società contribuente avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Rieti, che ha rigettato il ricorso della contribuente contro l'atto di recupero del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, utilizzato in compensazione per gli anni 2018 e 2019, per un importo complessivo di € 40.806,00.
L'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto il credito sulla base della documentazione fornita dalla società, ritenendo che le attività dichiarate non rientrassero tra quelle agevolabili ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 145/2013 e che la documentazione fosse contraddittoria, con riferimento alla qualificazione del personale impiegato e alla natura delle spese sostenute.
La Corte di secondo grado, nel rigettare l'appello, ha confermato l'inesistenza del credito d'imposta. Ha inoltre escluso l'obbligo dell'Ufficio di acquisire il parere del MISE prima di adottare l'atto di recupero, condannando la contribuente al pagamento delle spese di lite.

COMMENTO
La sentenza in esame si colloca nell'ambito del nutrito contenzioso creatosi in materia di crediti d'imposta agevolativi, segnatamente quelli per attività di ricerca e sviluppo, settore in cui l'Amministrazione finanziaria ha intensificato i controlli a seguito di un utilizzo spesso illegittimo delle agevolazioni previste dal d.l. n. 145/2013. Il precedente ribadisce il principio secondo cui spetta al contribuente fornire la prova dell'effettivo svolgimento di attività qualificabili come ricerca e sviluppo ai sensi della normativa vigente.
Nel caso di specie, la contribuente aveva inizialmente documentato il proprio investimento come attività di "formazione continua", salvo poi integrare la documentazione con una

relazione tecnica riferita a un “progetto di ricerca industriale e sviluppo sperimentale”. La Corte ha ritenuto che tale modifica rappresentasse un tentativo di riqualificazione *ex post* dell’attività svolta, non supportata da elementi oggettivi idonei a dimostrare la reale natura delle operazioni.
Un aspetto centrale della decisione riguarda l’onere della prova che il Collegio afferma spettare alla società, la quale ha l’onere di dimostrare il reale svolgimento di attività agevolabili e la diretta connessione tra i costi sostenuti e l’attività di ricerca e sviluppo. In tal senso la Corte ha ritenuto decisivo il rilievo dell’Ufficio secondo cui il personale coinvolto risultava inquadrato in attività di facchinaggio o di pulizie, senza che la società avesse prodotto elementi idonei a dimostrare il loro effettivo coinvolgimento in attività di ricerca.
La pronuncia esclude, inoltre, l’obbligo dell’Amministrazione finanziaria di acquisire il parere del MISE prima di procedere al recupero del credito. La Corte ha ritenuto che l’Agenzia delle Entrate abbia piena autonomia nel verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio, potendo avvalersi del supporto di altri enti solo ove lo ritenga necessario.
Infine, la sentenza affronta il tema della coerenza tra la documentazione prodotta e l’attività dichiarata. L’Amministrazione aveva nella specie evidenziato numerose discrasie, tra cui la mancanza di un report finale sulle competenze acquisite dal personale e la contraddittorietà tra la certificazione del revisore e i registri delle attività formative. In assenza di una prova adeguata da parte della contribuente, la Corte ha così confermato l’inesistenza del credito d’imposta e la legittimità delle sanzioni irrogate.
In conclusione, sebbene la pronuncia riconosca all’Amministrazione finanziaria un ampio margine di autonomia nella valutazione della spettanza del credito d’imposta per ricerca e sviluppo, affermando la possibilità di prescindere dal parere del MISE, sul punto la cautela è necessaria giacché non è possibile escludere che vi siano dei casi in cui il predetto parere sia invece necessario.
Il legislatore, infatti, attribuendo all’Agenzia delle Entrate la facoltà di richiedere il preventivo parere del MISE, ha riconosciuto la complessità tecnica della materia, ritenendo la valutazione tecnica una componente essenziale per una corretta verifica in ordine alla spettanza dell’agevolazione fiscale (v. art. 8, co. 2 d. interm. MISE-MEF del 27.5.2015).
In tale contesto, in situazioni caratterizzate da particolare tecnicismo, l'assenza del supporto del MISE potrebbe, invero, compromettere la legittimità degli atti impositivi sotto il profilo motivazionale.

Eugenio della Valle

Riferimenti normativi: d.l. n. 145/2013, art. 3; d. interm. MISE-MEF del 27.5.2015 art. 8, co. 2.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5855/2024, depositata l’1/10/2024 - Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Agevolazioni ed esenzioni - Impatriati – Regime naturale di tassazione – Obbligo di presentazione della richiesta per l’applicazione del regime al datore di lavoro – Non sussiste

SINTESI DELLA SENTENZA
La mancata richiesta al datore di lavoro ai fini dell’applicazione in busta paga del regime speciale per lavoratori impatriati non costituisce un motivo ostativo alla fruizione del regime agevolativo in questione, purché siano rispettati i requisiti fondamentali richiesti dall’articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015. Nel caso di specie, il contribuente ha presentato all’Agenzia delle Entrate un’istanza di rimborso ai fini dell’Irpef e delle relative addizionali nel corso del mese di settembre 2021 per richiedere la restituzione delle maggiori imposte pagate a causa della mancata applicazione del regime degli impatriati nelle buste paga mensili e nella dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d’imposta 2020. In sintesi, la tesi sostenuta nella sentenza di primo grado, in base alla quale l’omessa

presentazione della richiesta di applicazione dell'agevolazione al datore di lavoro precluderebbe l'accesso al regime agevolato, è stata smentita nella sentenza di secondo grado.

COMMENTO

L'individuazione del termine ultimo per usufruire dell'agevolazione riservata ai lavoratori impatriati contenuta nell'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 è stata oggetto di diversi interventi di prassi e di numerose pronunce da parte della giurisprudenza.

In particolare, con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 è stato affermato che ai fini dell'applicazione del regime degli impatriati oltre alle dichiarazioni "correttive nei termini" si considerano valide anche quelle integrative presentate entro il termine di novanta giorni dal termine ordinario di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, trattandosi di un regime opzionale, è preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore" oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria.

Tuttavia, la tesi dell'Amministrazione Finanziaria non è stata condivisa dalla giurisprudenza maggioritaria.

Secondo una consolidata giurisprudenza di merito, alla quale è allineata la sentenza in commento, in presenza dei presupposti di legge la dichiarazione dei redditi preSentenza n:ata dal contribuente mantiene la natura di dichiarazione di scienza, e quindi è "emendabile anche attraverso istanza di rimborso nei limiti dei 48 mesi previsti dalla legge" (cfr., in tal senso, *ex plurimis* Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, sentenza n. 2379/8/2024, n. 1118/15/2024; n. 2005/8/2024). L'omissione di incombenze formali (quale ad esempio la richiesta al datore di lavoro) imposte al contribuente mediante provvedimenti amministrativi generali o di prassi, emessi dell'Agenzia delle entrate, non può precludere la fruizione del beneficio fiscale, ove la legge non abbia previsto tali incombenze procedurali a pena di decadenza (cfr., in tal senso Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, sentenza n. 635/4/2023).

Parimenti, nell'ambito della sentenza n. 968/2/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana è stato affermato che la legislazione che disciplina il regime agevolativo dei cd. "lavoratori impatriati" non menziona come requisito per accedere al regime ex art. 16 d.lgs. 147/2015 la presentazione tempestiva della dichiarazione dei redditi. Ciò che conta è la sussistenza dei requisiti di legge in capo al contribuente.

In buona sostanza, trattandosi di un regime naturale e non di un regime opzionale di tassazione, è possibile emendare la dichiarazione dei redditi o preSentenza n:are un'istanza di rimborso per richiedere l'applicazione del regime degli impatriati entro i canonici termini previsti in materia di imposte sui redditi (48 mesi per le istanze di rimborso ed entro il termine per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria per la preSentenza n:azione della dichiarazione integrativa a favore).

Con la sentenza n. 34655 del 27 dicembre 2024, la Corte di Cassazione, in un contenzioso avente ad oggetto i c.d. "controesodati" che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 e che intendevano transitare al regime degli "impatriati" a partire dal 2016, ha affermato che l'assenza di un divieto di presentare l'istanza di rimborso per beneficiare del regime in commento - antecedentemente all'introduzione del comma 5-ter dell'ambito dell'articolo 16 del d.lgs. 147/2015, ad opera dell'articolo 5 del d.l.34/2019, conSentenza n:e di affermare che la scadenza dei termini stabiliti in una serie di provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per applicare il regime degli impatriati non comporta la decadenza dal beneficio fiscale, ma più semplicemente non conSentenza n:e più di attivare la procedura di richiesta del beneficio tramite il sostituto di imposta, ponendo a carico del contribuente l'onere di richiedere il rimborso, ove intenda recuperare la maggiore imposta corrisposta.

L'articolo 16, comma 5-ter, del d.lgs. 147/2015 testualmente recita: "*5-ter. I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere*

dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché' abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché' abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo".

A tal proposito, a parere di chi scrive il divieto di richiedere il rimborso contenuto nel comma 5-ter citato non può in alcun modo essere interpretato come una disposizione avente una portata generale in relazione alla possibilità o meno di presentare un'istanza di rimborso per usufruire del regime degli impatriati a partire dall'introduzione di tale disposizione nell'ordinamento.

La sua applicazione è infatti limitata, come risulta chiaramente dalla lettura dei primi due periodi del citato comma 5-ter, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE che hanno usufruito della c.d. "sanatoria AIRE".

Inoltre, come recentemente affermato dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Lecce con la sentenza n. 2239/5/2024, l'espressione contenuta nel citato comma 5-ter: "Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in **adempimento spontaneo**" non è stata formulata in relazione all' adempimento di una obbligazione connessa con l'ordinario pagamento di imposte, ma unicamente in relazione alla facoltà di regolarizzare la propria posizione fiscale, prima della formalizzazione di una richiesta di pagamento a seguito dell'emissione di uno specifico atto di contestazione da parte dell'Ufficio. È questa, ad avviso di chi scrive, la chiave di lettura per inquadrare correttamente la *ratio* del comma 5-ter, il cui ambito di applicazione è limitato solo ad alcuni dei beneficiari della c.d. "sanatoria AIRE", ossia coloro che abbiano prestato acquiescenza ad atti notificati dall'Agenzia delle Entrate a seguito della contestazione della spettanza del regime a causa dell'omessa iscrizione all'AIRE.

Valentino Tamburro

Riferimenti normativi: d.lgs. 147/15, d. l. 34/2019.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 34655/24.
Prassi: Circolare n. 33/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5968/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.

Agevolazionied esenzioni - Credito d'imposta Ricerca e Sviluppo – Detrazione fiscale – Avviso di recupero del credito – Questionario – Emergenza sanitaria – Mancata risposta – Irrilevanza - Documentazione probatoria presentata dal contribuente – Principio di leale collaborazione – Spettanza del credito – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete il credito d'imposta Ricerca e Sviluppo, di cui all'art. 3 della l. n. 145/2013, a seguito di mancata risposta della società ad un questionario dell'Agenzia delle Entrate, scarno ed estremamente sintetico, notificato, a mezzo PEC, durante l'emergenza sanitaria. Nel caso di specie, è stata ritenuta sufficiente la documentazione probatoria fornita in sede di reclamo da una società, ai fini della prova della spettanza del credito d'imposta, mentre il comportamento tenuto dall'Agenzia delle Entrate, che non ha esaminato la documentazione, è stato ritenuto contrario ai principi di leale collaborazione.

COMMENTO

Il credito d'imposta "Ricerca e Sviluppo", istituito dall'art. 3 della l. n. 145/2013, da ultimo modificato dall'art. 1, comma 209, L. n. 160/2019, costituisce un incentivo a favore di tutti gli enti che investono in attività che perseguono le finalità di ricerca e sviluppo.

In tale ambito, assume rilevanza la circ. n. 5/E dell'Agenzia delle Entrate del 16 marzo 2016, che chiarisce i presupposti soggettivi e oggettivi riservati agli enti che intendono (i) effettuare investimenti in attività di ricerca e sviluppo ed (ii) usufruire, conseguentemente, del relativo credito d'imposta portandolo in detrazione.

Sotto il profilo soggettivo il credito d'imposta è riservato a tutti gli enti indipendentemente dalla loro natura giuridica e dalle loro dimensioni, come chiarito e confermato anche dalla circ. Assonime n.11/2016 e dalla circ. Confindustria del 29 gennaio 2016.

Sotto il profilo oggettivo, invece, la circolare, sopra richiamata, chiarisce l'elenco tassativo, previsto dalla norma, delle spese ammissibili per le attività di ricerca e sviluppo che possono essere svolte anche in ambiti diversi da quello scientifico e tecnologico (ad esempio, storico e sociologico) in quanto l'elemento preponderante è l'acquisizione di nuove conoscenze o l'accrescimento di quelle già esistenti.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che per ricondurre le attività aziendali alle attività di ricerca, previste dalla norma, è necessario svolgere accertamenti di natura tecnica, che coinvolgono anche la competenza del Ministero dello Sviluppo Economico, restando inteso che i soggetti interessati possono preSentenza n:are l'istanza di interpello, ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del Contribuente, all'Agenzia stessa che, a sua volta, si attiverà con richiesta di parere al Ministero competente. Nell'ambito degli accertamenti sull'attività di ricerca e sviluppo, che può essere considerata "innovativa", si dà rilevanza alla competenza tecnica di chi svolge le analisi di merito ed, infatti, in giurisprudenza, con la sentenza n. 1185/2014 della Corte di Giustizia di primo grado di Milano, è stato ritenuto che *"la ricerca tecnica con finalità innovative,* [deve essere] *frutto di professionisti specializzati (ricercatori, scienziati etc…) nel settore dell'innovazione di quella specifica materia"*.

Relativamente alla valenza probatoria della documentazione necessaria a dimostrare la spettanza del credito d'imposta, secondo l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, viene precisato che *"incombe sul contribuente, il quale invochi il riconoscimento di un credito d'imposta, l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del medesimo e, a tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione, poiché il credito fiscale non nasce da questa, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo (Cass. n. 18427/2012; Cass. ord. n. 6947/2014; Cass. n. 23042/2015, n. 27580/2018; Cass. Ord. n. 5288/2020)"*, in quanto *"trattasi di un principio generale che in tema di agevolazioni fiscali individua nel contribuente che voglia fruire del diritto all'agevolazione il soggetto ad essere gravato dell'onere della prova (Cass. Ord. n. 8148/2021)"*.

Da ultimo, merita un cenno, seppur trattato dalla sentenza *incidenter tantum*, il tema della qualificazione del credito d'imposta "non spettante" o "inesistente" rilevante sul piano sanzionatorio, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471/97.

A tal proposito, il Legislatore, spinto anche dalla sentenza di Cassazione n. 34419/2023 a Sezioni Unite, ha posto fine al contrasto giurisprudenziale, che si era aperto attorno alla distinzione del credito d'imposta, con un intervento normativo *ad hoc*, ovverosia l'art. 1, comma 1, lett a), del d.lgs. n. 87/2024, che modifica l'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 74/2000.

Il credito d'imposta si definisce "*inesistente*" laddove manca, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo o è frutto di rappresentazioni fraudolente, simulazioni o artifici. Viceversa, il credito d'imposta si definisce "*non spettante*" nei casi in cui il credito viene utilizzato in misura eccedente rispetto alla norma di riferimento o fondato su fatti non rientranti nella disciplina o in difetto degli adempimenti amministrativi previsti a pena di decadenza.

Riferimenti normativi: Art. 3 del d.l.n. 145/2013, come sostituito dall'Art. 1, comma 35, della Legge n. 190/2014, e da ultimo modificato dall'Art. 1, comma 209, della legge n. 160/2019; Art. 23, comma 2-5 del d.l.n. 73/2022 convertito, con modificazioni, della Legge n. 122/2022; D.M. del 04.07.2024; Art. 1, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 87/2024 che modifica l'Art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 74/2000; Art. 13 del d.lgs. n. 471/97.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Milano, Sez. III, 18 marzo 2024, n. 1185; Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lombardia Milano, Sez. XIV, Sentenza n.19/09/2023, n. 2761; Corte di Cassazione, Sez. Unite, n. 34419 dell'11/12/2023; Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Rimini del 22.03.2023, n. 99, Sezione II, del 2023; Corte di Cassazione n. 18427, Sez. V, Sentenza n. del 26/10/2012; Corte di Cassazione, Ord. n. 6947, Sez. VI, del 25/03/2014; Corte di Cassazione, Sez. V, n. 23042 del 11/11/2015, Corte di Cassazione, Sez. V, n. 27580 del 30/10/2018; Corte di Cassazione, Sez. VI, Ord. n. 5288 del 26/02/2020; Corte di Cassazione, Sez. VI, Ord. n. 8148 del 23/03/2021.
Prassi: Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5/E del 16 marzo 2016; Circolare Assonime n.11/2016; Circolare Confindustria del 29 gennaio 2016; Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello n. 30/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7837/2024, depositata il 24/12/2024 – Pres. e Rel. Lepore.
Agevolazioni ed esenzioni – Imposta di registro "prima casa" – Acquisto – Sussistenza del presupposto di non possidenza di altra casa di abitazione nel medesimo comune - Immobile già posseduto nel medesimo comune ma oggetto di contratto di locazione stipulato anni prima – Agevolazione - Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di agevolazioni tributarie e con riguardo ai benefici per l'acquisto della "prima casa", il presupposto previsto dalla lett. b) della nota II bis dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale richiede che il contribuente dichiari in atto la non possidenza di altra casa di abitazione nel medesimo comune nel quale è situato l'immobile da acquistare, ricorre allorché l'immobile già posseduto sia stato precedentemente concesso in locazione, purché il relativo contratto non risulti preordinato alla fruizione di una nuova agevolazione. L'assenza di un disegno preordinato a determinare il presupposto della impossidenza di altra casa di abitazione è dimostrata dalla distanza temporale tra la precedente locazione e il nuovo acquisto agevolato. Nel caso di specie mentre l'acquisto agevolato è stato effettuato nel 2017 l'immobile già posseduto nel medesimo comune era stato locato con un contratto risalente al 2008.

COMMENTO
Ai fini della spettanza delle agevolazioni "prima casa" la nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986 richiede la presenza congiunta di tre condizioni:
a) che l'immobile da acquistare sia ubicato nel territorio in cui l'acquirente ha o stabilisca la residenza entro diciotto mesi dall'acquisto agevolato o, se diverso, da quello in cui svolge la propria attività;
b) che nell'atto di acquisto l'acquirente *"dichiari di non deve essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare"*;
c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa".

La pronuncia affronta la sussistenza della condizione di cui alla lettera b), in relazione ad una fattispecie in cui il contribuente, ferma restando la sussistenza degli altri presupposti normativi, risultava proprietario nel medesimo comune di altro immobile abitativo che al momento dell'acquisto agevolato risultava concesso in locazione.
Secondo la giurisprudenza di legittimità la nozione di *«altra casa di abitazione»* richiamata dalla lettera b), nota II-bis, dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986 deve essere intesa nel senso di alloggio concretamente idoneo a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato, anche alla luce della *ratio* della disciplina, che è quella di agevolare l'acquisto di un alloggio finalizzato, appunto, a sopperire ai bisogni abitativi dell'acquirente e della sua famiglia (Cass., Sentenza n:. n. 2565/2018; ord. n. 13118/2019).
Conseguentemente, la possidenza di un immobile residenziale nel medesimo comune in cui è ubicato quello da acquistare è stata ritenuta non ostativa alla fruizione delle agevolazioni fiscali laddove il primo immobile risulti oggettivamente o soggettivamente inidoneo a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato.
L'interpretazione è stata avallata dalla Corte Costituzionale la quale, nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento alla disposizione contenuta nella lettera b), nota II-bis, dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986 ha richiamato la giurisprudenza della S.C. secondo cui *"… la disposizione denunciata - nel testo applicabile ratione temporis alla controversia, introdotto dall'art. 3, comma 131, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e con il quale l'espressione «fabbricato idoneo ad abitazione» è stata sostituita con quella «casa di abitazione» - va intesa nel senso che la possidenza di una casa di abitazione costituisce ostacolo alla fruizione delle agevolazioni fiscali per il successivo acquisto di un'altra casa ubicata nello stesso Comune soltanto se la prima delle due case sia già idonea a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato"* (cfr. Corte Costituzionale, ord. n. 203/2011).
Peraltro, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19989/2018 richiamata dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, ha ulteriormente precisato il concetto di "idoneità/inidoneità" dell'immobile già posseduto.
A tale riguardo, la S.C. ha affermato che *"non sussistono ragioni per distinguere tra una inidoneità oggettiva derivante da caratteristiche strutturali o fisiche dell'immobile, alla quale conseguirebbe il diritto di usufruire dell'agevolazione, ed una inidoneità, anch'essa oggettiva, ma derivante da vincoli giuridici gravanti su tale immobile, che tale diritto invece escluderebbe"*, ed ha pertanto espresso il principio che nell'ambito dell'inidoneità rientri anche quella "giuridica", derivante dall'esistenza di un contratto di locazione debitamente registrato, purché la precedente locazione non sia stata maliziosamente preordinata a creare lo stato di indisponibilità dell'immobile.
Contrariamente a quanto ritenuto dalla giurisprudenza, la prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. risposta ad interpello n. 378/2019) è invece nel senso che *"non possa attribuirsi rilevanza ad un concetto di 'inidoneità' collegato ad una indisponibilità 'giuridica' (ad esempio, in virtù del contratto di locazione) di carattere meramente temporaneo, e comunque dipendente dalla volontà del soggetto"*.
La sentenza in commento ha respinto l'appello dell'Agenzia delle Entrate secondo cui il giudice di primo grado aveva omesso di considerare che il contribuente era già proprietario di altro immobile, ancorché locato, sito nel medesimo comune, ed ha richiamato il principio affermato dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 19989/2018, secondo cui il vincolo giuridico derivante dalla previa concessione in locazione dell'immobile posseduto rende l'immobile oggettivamente inidoneo all'utilizzo abitativo ed esclude l'ostacolo costituito dalla possidenza di *«altra casa di abitazione»* nel territorio comunale.
Al fine di accertare l'insussistenza di una possibile strumentalizzazione del rapporto locatizio, il Collegio ha inoltre ritenuto che la notevole, riscontrata distanza temporale tra la data di inizio del rapporto locatizio (2008) ed il nuovo acquisto agevolato (2017) fosse tale

da escludere una maliziosa preordinazione alla creazione di uno stato di indisponibilità dell'immobile in vista della futura fruizione di agevolazioni.

Laura Arcangeli

Riferimenti normativi: art. 1, nota II-bis, della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: n. 203/2011.
Corte di Cassazione: nn. 2565/2018; 19989/2018; 13118/2019.
Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 19/01; 86/10; 107/17; Interpello n. 378/21.

CATASTO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 742/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Catasto - Agenzia del Territorio – Revisione parziale classamento - Microzone comunali – Motivazione specifica – Presupposti di fatto per lo scostamento – Parametri del singolo immobile.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza dei Giudici romani conclude un lungo giudizio durato ben 11 anni, in materia di revisione parziale del classamento per microzone, effettuato ai sensi dell'art. 1, c. 335 della L. 311/2004; la norma dispone l'aggiornamento del classamento delle unità immobiliari private site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale ai fini ICI si discosti significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle altre microzone comunali; gli Uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio attivano la procedura, su richiesta dei comuni.

I Giudici di secondo grado, ponendosi nel solco di un ormai consolidato filone giurisprudenziale, hanno confermato che nei casi di revisione parziale del classamento per microzone comunali, l'attività dell'AF deve mettere il contribuente in condizioni di poter controllare e, se del caso, contestare (in fatto e in diritto) i presupposti alla base della revisione del classamento con una motivazione precisa e puntuale che indichi, da una parte, gli elementi di valutazione che hanno in concreto interessato una determinata microzona, e, dall'altra, come gli stessi influiscano sul diverso classamento della singola unità, rispetto alle altre della stessa microzona.

COMMENTO

La decisione è una delle tante pronunce rese nel contesto della revisione massiva che ha interessato, nello scorso decennio, vari quartieri del comune di Roma, sorti, in origine, con una vocazione popolare (come alcune aree del centro storico e alcuni quartieri semi-centrali come Prati o Parioli) ma diventati, col tempo e a causa della mutata geografia urbana, zone residenziali di lusso. In queste aree a fronte di un valore commerciale estremamente alto, residuava un valore catastale ormai obsoleto e non più rispondente alla realtà. L'operazione di riclassamento, pertanto, si è resa necessaria ed ha avuto carattere diffuso coinvolgendo interi quartieri della capitale.

Orbene, la copiosa giurisprudenza che ha avuto modo di formarsi sul punto, cui la sentenza in commento si è conformata, ha statuito che la motivazione degli atti di riclassamento, per poter essere valida, deve essere rigorosa e adeguatamente articolata in ordine alle due fasi che hanno fondato il procedimento di adeguamento catastate, ossia:

- la specificazione chiara, precisa e analitica, dei presupposti di fatto che hanno giustificato il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale di un determinato quartiere rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali;
- l'indicazione e la prova dei parametri e dei criteri per l'applicazione della riclassificazione alla singola unità immobiliare (per la quale, oltre alla posizione, ossia l'ubicazione in una delle cd. "microzone anomale", deve rilevare anche il fattore edilizio, ossia le caratteristiche edilizie specifiche della singola unità immobiliare e del fabbricato che la comprende), con una dettagliata indicazione degli elementi che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento della stessa (v. art. 8 del d.P.R. del 23 marzo 1998, n. 138).

Ciò è tanto più vero perché quando si procede al riclassamento di intere zone non può farsi a meno di notare che il valore dei singoli immobili può variare di molto anche all'interno del medesimo quartiere; ciò, per effetto della stratificazione edilizia di quartieri semi centrali dove coesistono, a volte a pochi metri di distanza, costruzioni molto diverse tra di loro (i.e.

immobili di più recente costruzione ed edifici più risalenti, dimore storiche sottoposte a vincoli architettonici, costruzioni site in vie a maggiore vocazione turistica o vicino a monumenti importanti o luoghi di interesse etc.).
È corretto che tutte le variabili sopra indicate debbano essere considerate nella determinazione del nuovo valore catastale del singolo immobile all'interno di una determinata microzona.
Il ragionamento sopra esposto riposa, in realtà, su una sentenza della Consulta (del 1° dicembre 2017, n. 249) che ha confermato la legittimità costituzionale dell'art. 1, c. 335 della l. 311/2004, chiarendo, però, al contempo, che *«la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento»*.
Dando seguito a questa pronuncia, la giurisprudenza si è fatta interprete, in concreto, del bilanciamento tra l'opportunità di aggiornare il valore catastale di interi quartieri della capitale e la necessità di operare una riclassificazione che fosse il più aderente possibile alla mutata capacità contributiva espressa dai singoli immobili, imponendo all'Agenzia del Territorio una motivazione "rafforzata".

Annalisa Fuso

Riferimenti normativi: art. 1 co. 335 l. n. 311/04, art. 8 d.P.R. n. 138/98.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le sentenza n. 249/2017.
Corte di cassazione: Sentenza n: 15250/24; 24573/23; 37205/22; 29922/22; 29921/22; 6702/22; 3019/22;
1543/20; 32456/19; 27180/19; 23051/19; 23046/19; 22671/19; 19810/19; 9770/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1148/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.
Catasto - Procedura DOCFA – Avviso di accertamento catastale – Motivazione - Sopralluogo – Non richiesto - Obbligo di motivazione - Mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita – Sufficienza.

SINTESI DELLA SENTENZA
Con riferimento al classamento di immobili ed all'attribuzione della rendita catastale a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del dl n. 16 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 75 del 1993, e dall'art. 1 d.m. 19 aprile 1994, n. 701, cosiddetta procedura DOCFA, qualora i dati forniti dal contribuente non siano disattesi, ma soltanto rivalutati dall'Amministrazione Finanziaria con riferimento all'attribuzione della classe, oltre che con riferimento alla determinazione della rendita catastale, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è assolto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita.
In ordine al sopralluogo lo stesso non è necessario, quando il nuovo classamento consegua ad una denuncia di variazione catastale presentata dal contribuente, atteso che le esigenze del sopralluogo ed al contraddittorio si pongono solo in caso di accertamento d'ufficio giustificate da specifiche variazioni dell'immobile.

COMMENTO
La materia in esame è disciplinata dal decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701 ("Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari"), con il quale è stata

introdotta una procedura di tipo informatico denominata 'DOCFA' che conSentenza n:e, tra l'altro, al contribuente di formulare una proposta di rendita per le unità immobiliari oggetto di dichiarazione in catasto; per questo viene anche definita come procedura amministrativa a contenuto partecipativo.
In sostanza le dichiarazioni per l'accertamento delle unità immobiliari urbane di nuova costruzione, e le dichiarazioni di variazione dello stato dei beni, vengono presentate dal contribuente, conformemente ai modelli ministeriali (art. 1, c. 1 e 2 dm 701/1994).
Per le unità a destinazione ordinaria il dichiarante propone l'attribuzione della categoria, classe e relativa rendita catastale; mentre per le unità a destinazione speciale o particolare, il contribuente propone la categoria e la rendita (art. 1, c. 2 dm 701/1994).
Tale rendita rimane negli atti catastali come «rendita proposta» fino a quando l'ufficio, entro dodici mesi dalla data di presentazione della dichiarazione, non provvede alla determinazione della rendita catastale definitiva (art. 1, c. 3 dm 701/1994).
Ciò premesso, in ordine alla motivazione dell'atto con cui l'Ufficio può modificarne le risultanze censuarie proposte dal contribuente, la sentenza in commento non si discosta dal prevalente orientamento dei Giudici di Legittimità.
E' stato infatti ripetutamente affermato che, in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. procedura "DOCFA", l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'amministrazione finanziaria e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni. Invece, nel caso in cui vi sia una divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente, la motivazione deve essere più approfondita e deve specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.
Un'ipotesi di divergente valutazione degli elementi di fatto è rappreSentenza n:ata dalla rideterminazione del numero e la distribuzione dei vani catastali, in quanto idonei "in concreto a determinare un incremento di consistenza"; tale rettifica implica un accertamento di elementi fattuali richiedenti, già nell'avviso e quindi prima che nella sede processuale, una più diffusa motivazione, in quanto espressione di una diversa ricostruzione di elementi estimativi di origine prettamente fattuale (Cass. Ord. N. 17624/2024).
In ordine poi all'attribuzione della rendita, l'art. 1, c. 2, del predetto dm 701/1994, precisa che le dichiarazioni dei contribuenti, devono contenere dati e notizie tali da consentire l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita catastale, senza visita di sopralluogo.
Sul punto è stato precisato che, per gli immobili che appartengono alla categoria ordinaria, ai fini del classamento, il metodo di stima non è la stima diretta, ma è la metodologia comparativa, basata sulle caratteristiche estrinseche ed intrinseche dell'immobile e sulla sua ubicazione, in relazione alla tariffa prevista per la classe d'appartenenza; mentre è solo per gli immobili a "destinazione speciale" (come gli alberghi, gli opifici e gli immobili classificati cat. Catastale D) il cui valore scaturisce dalla sommatoria di più fattori che risulta necessaria la stima diretta con sopralluogo (Cass. Ord. N. 5600/2017).
In merito tuttavia si segnala il contrasto di giurisprudenza, la quale pure ha affermato che in tema di classamento, l'attribuzione di rendita alle unità immobiliari costituite da opifici e più in generale ai fabbricati a destinazione speciale e particolare di cui all'art. 28 della L. n. 1231 del 1936, deve avvenire, come previsto anche dall'art. 37 del d.P.R. n. 917 del 1986 ai fini della determinazione del reddito medio ordinario, mediante "stima diretta", senza che ciò presupponga, peraltro, l'effettuazione di un previo sopralluogo, che non costituisce né un diritto del contribuente né una condizione di legittimità del correlato avviso attributivo di rendita, integrando soltanto uno strumento conoscitivo del quale l'Amministrazione finanziaria può, ove necessario, avvalersi, ferma la possibilità di compiere le relative

valutazioni in forza delle risultanze documentali a disposizione (Cass. civ., Sez. V, sentenza, 23/05/2018, n. 12743)
Infine, in ordine al termine di dodici mesi indicato dalla norma, per la determinazione della rendita definitiva, appare pacifico che lo stesso debba intendersi ordinatorio.
Infatti la Corte di Cassazione ha stabilito che: "In tema di catasto dei fabbricati, la procedura di cui al d.m. 19 aprile 1994, n. 701 , che conSentenza n:e al titolare di diritti reali sui beni immobili di proporne la rendita, ha il solo scopo di rendere più rapida la formazione del catasto ed il suo aggiornamento, attribuendo alle dichiarazioni preSentenza n:ate ai sensi del d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, art. 56 , la funzione di "rendita proposta", fino a quando l'ufficio finanziario non provveda alla quantificazione della rendita definitiva, sicchè il termine massimo di dodici mesi dalla preSentenza n:azione della dichiarazione, assegnato all'ufficio per la 'determinazione della rendita catastale definitiva, ha natura meramente ordinatoria, non essendone il carattere perentorio espressamente previsto dalla norma regolamentare né potendo ricavarsi dalla disciplina legislativa della materia, con cui è assolutamente incompatibile un limite temporale alla modificazione o all'aggiornamento delle rendite catastali. Ne consegue che il verificarsi delle scadenze non comporta la decadenza per l'amministrazione dal potere di rettifica" (Cass. Ord. N. 6218/2020).

Roberto Ferri
Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: art. 2 del dl n. 16 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 75 del 1993, art. 1 d.m. 19 aprile 1994, n. 701, articolo 74 della Legge n. 342 del 2000, relativo all'efficacia della notifica degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ord. N. 16573/2024; Cass. Ord. N. 17624/2024, Cass., 20 febbraio 2023, n. 5245; Cass., 13 novembre 2019, n. 29373; Cass., 9 luglio 2018, n. 17971; Cass., 3 febbraio 2014, n. 2268; Cass., 21 luglio 2006, n. 16824; Cass., 7 giugno 2006, n. 13319; Cass., 10 maggio 2021, 12278; Cass., 14 aprile 2023, n. 10001; Cass., 10 ottobre 2022, n. 29367; Cass., 15 marzo 2022, n. 8349; contra Cass., 9 febbraio 2021, n. 3104; Cass. Ord. N. 5600/2017; Cass. Sentenza n... 12743/2018; Cass. Sentenza n: 3103/2015; Cass. Sentenza n. 22886/2006, Cass. Sentenza n.. 16824/2006; Cass. Ord. N. 6218/2020; Cass. Ord. N. 11844/2017; Cass.n. ord. 6411/14; così Cass.n. 16242/15
Prassi: Agenzia delle Entrate - Circolare 8 maggio 2023, n. 11/E; Agenzia delle Entrate - Circolare 17 marzo 2022, n. 7/E; circolari del Dipartimento del Territorio n. 189/T del 19.07.1996, n. 83/E/T del 09.04.1999, circolare dell'Agenzia del Territorio n. 1/T del 13.02.2004, circolari dell'Agenzia del Territorio n. 7/T del 4 luglio 2005 e n. 2/T del 7 agosto 2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4254/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.
Catasto – Riclassificazione catastale immobile – Destinazione d'uso immobile – Difetto di motivazione avviso di classamento – Procedura DOCFA – Stima diretta.

SINTESI DELLA SENTENZA
In materia di accertamento catastale immobiliare, la riclassificazione della categoria catastale svolta dall'Agenzia delle Entrate con l'attribuzione di rendita ai fabbricati a destinazione speciale o particolare (gruppo catastale D), deve avvenire mediante "stima diretta", attraverso la valutazione delle risultanze documentali, senza che ciò presupponga l'effettuazione di un sopralluogo. Nel caso in cui l'attribuzione della rendita catastale avvenga attraverso la cosiddetta procedura DOCFA (art. 2, d.l. n. 16/1993, conv. in l. n. 75/1993 e d.m. 701/1994) e l'Amministrazione Finanziaria disattenda tale proposta di attribuzione a seguito di valutazioni tecniche sul valore economico dell'immobile, l'onere di motivazione dell'avviso di classamento può ritenersi soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita. Invece, nel caso in cui la riclassificazione dell'Ufficio

avvenga per altre ragioni, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate tra rendita proposta e rendita attribuita.

COMMENTO

La sentenza in esame affronta il tema della "stima diretta" per la determinazione della rendita catastale degli immobili appartenenti alle categorie speciali (gruppo D). Secondo l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione (Cass. n. 8529/2019, Cass. n. 5362/2020, Cass. n. 9291/2021), l'attribuzione della rendita per tali immobili deve avvenire ai sensi dell'art. 7 del d.P.R. n. 604/1973 e degli artt. 29 e 30 del d.P.R. n. 1142/1949, mediante "stima diretta", senza che ciò implichi necessariamente un sopralluogo. Tuttavia, l'Amministrazione deve fondare la propria valutazione su elementi documentali mirati e specifici, evitando attribuzioni generiche basate su analogie con altri immobili della zona.

Questo orientamento è stato espresso, tra le altre, nella sentenza della Corte di Cassazione, n. 9291 del 7 aprile 2021 secondo cui: *"il canone determinativo del classamento e della conseguente attribuzione della rendita catastale per gli immobili di categoria D/1 deve basarsi [...] sulla stima diretta, che tenga conto delle caratteristiche del bene, potendo allo scopo essere desunte anche dalle risultanze documentali a disposizione dell'Ufficio, senza necessità di sopralluogo*".

La procedura di stima diretta per gli immobili a destinazione speciale implica una valutazione puntuale delle caratteristiche specifiche dell'immobile, considerando sia il suolo che le costruzioni, nonché gli elementi ad essi strutturalmente connessi. Questo approccio è stato chiarito nella Circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 dell'Agenzia delle Entrate, dove si precisa che l'art. 1, comma 21 della L. n. 208/2016 prevede che "*la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D e E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi*".

Nel caso di specie, l'atto di classamento dell'immobile notificato dall'Agenzia delle Entrate risultava privo di sufficiente motivazione e di un'esposizione chiara e dettagliata delle ragioni della determinazione adottata.

Sul punto, la giurisprudenza ha chiarito che, nei casi in cui vi sia una discrepanza tra la rendita proposta dal contribuente e quella attribuita dall'Ufficio, quest'ultimo ha l'onere di fornire una motivazione adeguata e di indicare i criteri adottati nella stima diretta (Cass. nn. 31809/2018 e 20508/2022). In particolare, è necessario che l'Agenzia delle Entrate fornisca una giustificazione dettagliata della rettifica effettuata senza limitarsi a una valutazione sommaria e generica basata su dati reperiti online o senza considerare le caratteristiche specifiche. Tale carenza lede il diritto di difesa del contribuente, con conseguente illegittimità dell'atto di accertamento.

Francesca Goi

Riferimenti normativi: art. 7 del d.P.R. n. 604/1973; l'art. 1, comma 21, l. n. 208/2016; art. 2, d.l. n. 16/1993, convertito, con modificazioni, in l. n.75/1993 e d.m. 19 aprile 1994, n. 701.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 31809/2018; 8529/2019; 5362/2020; 9291/2021; 20508/2022.
Prassi: Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 1° febbraio 2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4267/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.

Catasto - Imposte ipotecarie e catastali – Maggior valore accertato immobile – Criterio sintetico comparativo – Non omogeneità con i valori di mercato – Infondatezza contestazione dell'Ufficio – Sussiste.

Valore probatorio perizia tecnica – Valutazione complessiva prove prodotte giudice primo grado – Difetto di motivazione della sentenza di primo grado – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'atto di appello deve contenere una parte volitiva, con cui si indicano le questioni e i punti contestati della sentenza impugnata, e una parte argomentativa, che confuti le ragioni addotte dal primo giudice, senza rivestire particolari forme sacramentali, né contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione, tenuto conto della permanente natura di 'revisio prioris instantiae' del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata. In buona sostanza, non si può ritenere che vi sia un'incertezza sui motivi specifici, tale da comportare una dichiarazione di inammissibilità, nel caso in cui l'impugnazione sebbene sintetica, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi dall'intero atto di impugnazione nel suo complesso.

Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, ai fini dell'eventuale rettifica, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria - qualora ritengano insufficienti i valori indicati negli atti - possono procedere alla valutazione con metodo comparativo, purché gli elementi di confronto siano attuali e nello stesso tempo possiedano elementi di omogeneità nei valori di mercato, nelle condizioni e nei parametri economici. Nel caso di specie, il Collegio di primo grado ha messo in luce la scarsa fondatezza del metodo sintetico-comparativo di stima utilizzato dall'Agenzia e non supportato da idonea documentazione.

In applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., non può essere negato il valore probatorio alle consulenze tecniche prodotte in causa da una delle parti senza indicare i motivi per cui ne è stata esclusa la rilevanza ed è stato, invece, attribuito valore probatorio solo alle indagini tecniche della controparte, considerate come facenti piena prova, così recependo, senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione: il corretto assolvimento dell'obbligo motivazionale gravante sul giudice non può prescindere dalla quantità e dalla complessità delle deduzioni e degli elementi probatori forniti dalle parti ed acquisiti al processo.

COMMENTO

La decisione in esame reca due distinte motivazioni degne di nota. La prima è relativa alla redazione dell'atto di appello e alla necessità che lo stesso contenga specifici motivi di impugnazione; la seconda concerne la metodologia posta in essere dall'Amministrazione finanziaria e la documentazione idonea a supportare un accertamento di maggior valore in relazione a beni immobili o diritti reali immobiliari. Da questa motivazione, deriva il corollario concernente la valutazione delle prove da parte del giudice.

Il primo punto si fonda sulla sentenza della Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 27199/2017, secondo cui l'impugnazione deve contenere una chiara individuazione delle questioni contestate della sentenza impugnata e delle relative doglianze, con una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. Non è pertanto necessario che l'atto di appello debba rivestire particolari forme, ovvero che debba contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado. Ne deriva che non può sussistere una delibazione di inammissibilità laddove l'atto di appello sia sì sintetico, ma contenga motivi inequivocabili e ricavabili da una analisi sistematica dell'atto di impugnazione. La seconda parte della pronuncia afferma il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria può utilizzate il metodo comparativo solo se sussista attualità degli elementi di confronto e omogeneità rispetto ai valori di mercato. Nel caso di specie, il Collegio di primo grado ha messo in luce la scarsa fondatezza del metodo sintetico-comparativo di stima utilizzato dall'Agenzia (anche non supportato da idonea documentazione) e tale motivazione non si prestava all'eccezione di vizio motivazionale di cui all'appello che chiedeva la riforma della sentenza impugnata.

Da questo principio deriva il corollario in merito alla violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. Il primo articolo riguarda la disponibilità delle prove e quali il giudice deve porre a fondamento della decisione mentre l'art. 116 citato fa riferimento alla valutazione delle prove secondo il prudente apprezzamento dell'organo giudicante. In linea astratta, una violazione delle suddette norme non può porsi in caso di una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo allorché si dimostri che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione. Nel caso in esame, non è stato conferito il giusto rilievo alla consulenza tecnica di una parte e, allo stesso tempo, è stato attribuito valore probatorio alle indagini tecniche dell'altra, considerate come facenti piena prova - così recependo, senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione.

Raffaele Sgambato

Riferimenti normativi: art. 53 decreto legislativo n. 546/1992, art. 115 e 116 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione. SS.UU. n. 27199/2017, Cass., Ord. n. 1229/2019; Cass., Ord. n. 31487/2019; Cass., Ord. n. 27000/2016)

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4290/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Catasto – Denuncia di variazione catastale – Docfa – Obbligo di motivazione accertamento catastale – Nullità per difetto di motivazione – Determinazione della rendita catastale – Metodologie estimative comparative.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'atto con cui l'Amministrazione finanziaria disattende le indicazioni del contribuente circa il classamento e la rendita catastale di un fabbricato deve contenere una adeguata, ancorché sommaria, motivazione che permetta al contribuente di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento. Nel caso di specie la motivazione dell'avviso di accertamento catastale è stata ritenuta sufficiente e non meramente apparente, nonché logica, in quanto l'avviso contiene il riferimento ad unità comparative, aventi la stessa categoria, il classamento e caratteristiche intrinseche del tutto similari a quella oggetto di accertamento.

COMMENTO
La motivazione alla base della decisione della Corte risiede nel principio secondo cui la determinazione della rendita catastale deve essere adeguatamente motivata, al fine di garantire al contribuente la possibilità di comprendere le ragioni della variazione e di esercitare il proprio diritto di difesa.
In particolare, la Corte ha ribadito che l'atto con cui l'Amministrazione finanziaria rettifica il classamento e la rendita catastale di un immobile non può considerarsi nullo per difetto di motivazione, laddove indichi chiaramente gli elementi essenziali del provvedimento che consentano al contribuente di conoscere le ragioni della rettifica.
Tale principio trova conferma nella giurisprudenza costituzionale, in particolare nella sentenza n. 249 del 2017 della Corte Costituzionale, la quale ha affermato che l'obbligo di motivazione dell'avviso di revisione catastale deve essere assolto in modo rigoroso, così da garantire al contribuente la piena comprensione delle ragioni poste a fondamento del provvedimento.

Alla luce di questo orientamento, la giurisprudenza di legittimità ha più volte chiarito che l'obbligo motivazionale nell'accertamento catastale è soddisfatto quando l'atto, oltre a richiamare i parametri normativi generali, espliciti in modo puntuale e specifico le ragioni che giustificano la determinazione della rendita catastale attribuita e il diverso classamento, consentendo così al contribuente di valutarne la fondatezza e di esercitare adeguatamente il proprio diritto di difesa. In particolare, l'obbligo di motivazione può ritenersi soddisfatto quando il provvedimento impugnato specifica compiutamente in che modo il nuovo classamento attribuito all'unità immobiliare risulta coerente con quello attribuito ad altre unità immobiliari limitrofe, simili per caratteristiche intrinseche ed estrinseche (tipologia edilizia, schema distributivo, dotazioni impiantistiche, servizi e aree comuni). Tali indicazioni sono sufficienti a rendere edotto il contribuente dei presupposti della rettifica della rendita catastale.

Claudia Torrisi

Riferimenti normativi: d.m. 701/94, R.d.l. 652/1939 conv. l. 1249/1939, d.P.R.138/1998.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n. 249/2017; Corte di Cassazione: n. 3394/2014; 20112/2019; 26431/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7664/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.
Catasto – Accertamento – Revisione – Classamento – Microzone – Immobile – Caratteristiche – Variazioni intrinseche ed estrinseche – Comparazione affidabile – Motivazione – Insufficiente.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete l'onere motivazionale, posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dell'accertamento volto alla revisione del classamento immobiliare effettuata ai sensi dell'art. 1, co. 335, della l. 311/2004.
La Corte ha rigettato l'appello dell'Amministrazione, ritenendo insufficiente la motivazione dell'avviso di accertamento che riporti una valutazione standardizzata e indistinta, senza effettuare apprezzamenti *ad hoc* in ordine alla qualità del contesto nel quale l'immobile è inserito, alla qualità ambientale della zona e alle caratteristiche edilizie della singola unità immobiliare.

COMMENTO
L'art. 1, co. 335, della l. 311/2004, ha dato facoltà ai Comuni di richiedere all'Agenzia del Territorio (ora Agenzia dell'Entrate-Territorio) la revisione del classamento delle unità immobiliari urbane di proprietà privata, site nelle microzone comunali nelle quali il rapporto tra il valore medio di mercato (individuato ai sensi del Regolamento di cui al d.P.R. 138/1988) e il corrispondente valore medio catastale, si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali (Agenzia del Territorio, Det. 16.2.2005).
Stante la natura del riclassamento in questione, l'atto con il quale viene attribuita una nuova rendita catastale e una nuova categoria all'immobile deve indicare in che modo il mutato rapporto dei valori delle microzone (quello di mercato ed il valore catastale) abbia inciso in maniera diretta sull'unità immobiliare.
L'obbligo di motivazione *ex* art. 7, l. 212/2000, non può dirsi soddisfatto se questa si limita a richiamare gli astratti presupposti normativi che hanno giustificato l'avvio della procedura di riclassamento, né tantomeno è sufficiente indicare la posizione dell'immobile all'interno dell'area e della microzona, perché tanto non coincide con una effettiva valutazione delle caratteristiche intrinseche ed estrinseche delle unità immobiliari (Cass. nn. 27750/2021; 26218/2021; 7913/2020; 10403/2019; 22900/2017; 249/2017). D'altra parte, è necessario esplicitare puntualmente il fattore posizionale, nonché lo stato e la qualità dei luoghi

circostanti il fabbricato, che prescindono dalle condizioni intrinseche del medesimo e che comunque rilevano ai fini del classamento.
L'atto di revisione parziale del classamento deve, pertanto, indicare in quali termini il mutato assetto dei valori medi di mercato e catastale, e del loro rapporto, nel contesto delle microzone comunali previamente individuate, abbia avuto una ricaduta concreta e significativa sul singolo immobile (ovverosia sulla sua classe e rendita catastale), "*così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare*" (Cass. 6801/2020).

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: l. 311/2004, l. 212/2000, d.P.R. 138/1988
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 27750/21; 26218/21; 7913/20; 6801/20, 10403/19; 22900/17; 249/17.

CONCESSIONI GOVERNATIVE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 6306/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.

Concessioni governative – Imposta regionale – Demanio marittimo – Trasferimento della funzione impositiva Stato-Regione – Questione di legittimità costituzionale – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Presupposti dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dello Stato inclusi nel territorio della Regione sono l'occupazione e l'uso di tali beni, indipendentemente dall'Autorità cui compete il rilascio della concessione e non, invece, l'esistenza di una concessione rilasciata dallo Stato. Ne deriva, pertanto, che la natura regionale del tributo non confligge con la natura statale della concessione, a sua volta derivante dal diritto dominicale esercitato dallo Stato sui beni del demanio marittimo concessi in uso dalla autorità portuale.

COMMENTO

La Corte adita è stata chiamata a decidere sull'accoglimento della questione di legittimità costituzionale sollevata nei confronti della legge regionale del Lazio n. 2/13 istitutiva di un tributo sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo. Tale questione, in particolare, è stata fondata sull'assunto secondo il quale la Regione Lazio avrebbe istituito un nuovo tributo senza alcuna autorizzazione della legge statale che, nel trasferire la relativa funziona impositiva, avrebbe limitato espressamente tale trasferimento alle sole concessioni aventi ad oggetto i beni demaniali trasferiti alle Regioni, escludendo i porti di preminente interesse nazionale.

Ritendo infondata tale questione, la Corte adita ha richiamato le recenti Sentenzae della Corte Costituzionale nn. 131/24 e 122/19 ove è stato precisato, rispettivamente, che la eccepita legge regionale non ha inteso disciplinare un tributo autonomo ma un tributo ceduto e che è opportuno distinguere i tributi propri autonomi tra originari e ceduti. Di questi ultimi, solo i tributi originari sono quelli autonomamente istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale, mentre quelli ceduti sono suscettibili di essere trasformati in tributi propri regionali (tra i quali rientra proprio l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo).

Conseguentemente, il mancato richiamo della legge regionale al d.l. n. 400/93 (che individua tra le concessioni demaniali, tra le altre, quelle per attività di gestione di strutture ricettive ed attività ricreative e sportive) non corrisponde alla volontà del legislatore di escludere dalla cessione le imposte sulle concessioni rilasciate dalle Autorità di sistema portuale. Al contrario, l'intenzione del legislatore di voler includere anche la parte del tributo attinente alle concessioni rilasciate da tali ultime Autorità emerge dalle specifiche disposizioni richiamate dal d.lgs. n. 68/11 (attuativo della delega), così confermando la volontà del legislatore di voler operare ad ampio spettro nella individuazione dei tributi statali "ceduti" alle regioni, senza compiere alcuna diversificazione nell'ambito delle concessioni statali dei beni del demanio marittimo.

Pietro Rossomando

Riferimenti normativi: Cost. artt. 23, 53, 76, 117, 119, legge Cost. 3/01, legge 281/70, legge reg.le 1/71, d.l. 400/93, conv. l. 494/93, legge 42/09, d.lgs.68/11, legge reg.le 2/13.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 11655/15; 11652/15; 6714/20; 5741/21; 12296/21; 16273/21; 28961/21.
Corte Cost.le: Sentenza n. 261/15; 122/19; 131/24.

CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5430/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.
Contributo unificato tributario – Art. 13, comma 6-quater e 14 comma 3-bis, dPR n. 115 del 2002 – Duplicazione del tributo – Non dovuto.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ufficio di Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in persona del Direttore pro tempore contro Restek Diffusion s.a.s. richiede la riforma integrale della sentenza n. 5079/18/23 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma in quanto la società ricorrente in primo grado aveva preSentenza n:ato ricorso avverso l'invito alla regolarizzazione del pagamento del contributo unificato tributario per mancato versamento del contributo unificato riferito all'appello iscritto al n. R.G.A 5196/2021. L'invito al pagamento ha riguardato 15 atti per complessivi euro 1.470,00. In primo grado i giudici riconoscevano le ragioni della società ricorrente. L'Ufficio appellante contesta la motivazione del giudice di primo grado. Dalla lettura dei motivi di contestazione, nel corpo dell'appello n. 5196/21, appare evidente che le contestazioni siano rivolte contro le 14 cartelle di pagamento e non come sostiene il ricorrente contro l'unico atto e precisamente l'annullamento della impugnata intimazione di pagamento. L'appellante conclude con la richiesta dell'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza di primo grado. La Corte ritiene che l'appello presentato dall'Ufficio è infondato in quanto l'Ufficio ha calcolato il CUT considerando sia le quattordici cartelle sia l'intimazione di pagamento disponendo una errata duplicazione del tributo. Le cartelle in oggetto risultano assorbite dall'intimazione di pagamento che è stata oggetto dell'impugnazione. La Corte conferma la sentenza di primo grado.

COMMENTO
Il combinato disposto di cui agli artt. 13 comma 6-quater e 14 comma 3-bis del DPR n. 115 del 2002 fornisce le modalità di calcolo del contributo unificato. Pertanto se si volesse accogliere la tesi dell'Ufficio ci troveremmo di fronte ad una duplicazione del contributo. Il CUT va commisurato solo sull'avviso di intimazione e non sulle cartelle di pagamento sottostanti (già considerate dallo stesso avviso). Invero, tali cartelle sono gli atti presupposti che hanno generato l'atto impugnato.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: artt. 13 comma 6-quater e 14 comma 3-bis del dPR n. 115 del 2002.

FINANZA LOCALE - CONTRIBUTI CONSORTILI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 243/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Finanza Locale - Contributi consortili – Potere impositivo – Onere della prova – Piano di classifica – Perimetro di contribuenza – Benefici diretti e specifici – Assoluzione onere probatorio – Non spettanti.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ciascun Consorzio di bonifica gode di potere impositivo nei confronti dei proprietari degli immobili collocati nel perimetro di contribuenza, per un importo pari alla quota dovuta da ciascun consorziato per le spese di bonifica previste nel piano generale, per le spese di manutenzione e di esercizio e per quelle di funzionamento del Consorzio, a condizione che il consorziato-contribuente tragga un beneficio diretto e specifico dall'inclusione nell'immobile nel comprensorio di bonifica e comunque in misura proporzionale al beneficio stesso. L'onere della prova circa la sussistenza del beneficio, alla luce dell'entrata in vigore della legge 130/2022, grava sul Consorzio. Nel caso di specie, l'impugnazione concerneva annualità contributive anteriori all'entrata in vigore della novella normativa per le quali sussisteva presunzione di vantaggiosità, superata dalla prova fornita dall'appellante.

COMMENTO

La spettanza in capo all'ente consortile dei contributi di bonifica previsti dall'art. 860 c.c., alla luce della sentenza n. 188/2018 della Corte Costituzionale, è agganciata alla sussistenza di un'"*utilitas, cioè di un vantaggio o di un beneficio concreto sull'immobile, da cui deve necessariamente derivare un incremento di valore fondiario in rapporto causale con l'esecuzione delle opere di bonifica e con la loro manutenzione"*.

Quanto al regime probatorio, a fronte di un consolidato orientamento giurisprudenziale che riconosceva una presunzione di vantaggiosità nell'inclusione dell'immobile nel perimetro consortile, la legge 130/2022 è intervenuta cristallizzando l'onere probatorio in punto di beneficio a carico del Consorzio, e ciò anche in presenza di un piano di classifica, così rendendo effettivi i principi enucleati dalla Consulta.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: art. 860 c.c.; R.D. 215/1933; art. 857 c.c.; legge 130/2022.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n:. n. 188/2018.
Corte di Cassazione: nn. 17066/2010; 654/2012; 4671/2012; 13176/2014; 2241/2015; 8079/2020; 20359/2021; 26568/2022. SS.UU.: nn. 26009/2008; 19509/2004; 8960/1996.

FINANZA LOCALE - IMU – ICI -TASI

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 215/2024, depositata il 05/01/2024 – Pres. e Rel. Fraioli.
Finanze Locali - IMU - ICI - TASI - Immobili di edilizia residenziale pubblica – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'Ater è tenuto al versamento dell'Ici/Imu sugli immobili di edilizia residenziale pubblica in quanto risulta l'effettivo proprietario, sia per espressa indicazione nel Catasto fabbricati e sia in forza delle concessioni avvenute dal Comune. Inoltre, l'Ater non ha mai provveduto alla presentazione di dichiarazioni per chiedere la spettanza di un'agevolazione / esenzione, pertanto la Corte riteneva l'imposta dovuta.
Riferimenti normativi: artt. 1 e 3 d.lgs.504/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 26431/2017, Cass. 21224/17.

COMMENTO
La sentenza in commento dopo aver correttamente ritenuto l'Ater proprietario degli immobili, afferma che non possono essere applicate esenzioni perché non è stata presentata la necessaria dichiarazione (conf. Cass. 5191/2022). La vicenda sottesa è di grande attualità in quanto i diversi Ater su tutto il territorio nazionale stanno domandando alle Corti di giustizia tributaria l'applicazione dell'esenzione dal pagamento dell'Imu per i fabbricati di edilizia residenziale pubblica, in quanto andrebbero equiparati ai cd. "alloggi sociali" come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008 (art. 13, co.2, lett. b) d.l. 201/2011).
L'analisi delle disposizioni in materia di Imu rivela che non è configurabile una coincidenza tra gli immobili regolarmente assegnati dagli ex IACP (Ater) e gli alloggi sociali, tanto più che il legislatore ha disciplinato autonomamente e differentemente le due fattispecie, poiché nell'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011 ha previsto espressamente un'agevolazione consistente in una detrazione di €200 per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati (da ultimo Cass. 22954/2023).
Appare, pertanto, evidente la volontà di differenziare gli alloggi ex IACP da quelli "sociali", che, invece, *mutatis mutandis* sono esenti dal prelievo per espressa disposizione di legge (art. 13, co. 2, lett. b, del d.l. n. 201 del 2011) in quanto equiparati ad abitazione principale con conseguente esenzione dall'Imu e dalla Tasi.
In ogni caso è il soggetto richiedente l'agevolazione / esenzione a dover dare la prova della sussistenza dei requisiti previsti dal d.m. del 2008 (Cass. 39799/2021).
L'Ater deve quindi richiedere e dimostrare la spettanza dell'esenzione, indicando gli assegnatari dell'immobile, il reddito del nucleo familiare e l'ammontare del canone di locazione, essendo necessaria la prova concreta che tutti i requisiti dettati dal d.m. del 22.04.2008 siano rispettati per ciascun immobile assoggettato a tassazione.

Ambra Fabri

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 241/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI – esenzione – Presupposti del tributo – Enti commerciali – Enti non commerciali – Presupposto oggettivo – Presupposto soggettivo – Modalità non commerciali – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'esenzione dal pagamento dell'Imu prevista dall'art. 7 comma 1 del d.lgs. 504/1992 trova applicazione per immobili utilizzati da enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento secondo modalità non commerciali delle attività tassativamente indicate (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto). L'onere della prova sulla natura effettivamente non commerciale dell'attività esercitata e sulle modalità non commerciali dell'esercizio dell'attività grava sul contribuente.

COMMENTO

L'art. 7 del d.lgs.546/1992 riconosce l'esenzione dal pagamento dell'Imu per gli immobili utilizzati da soggetti pubblici o privati che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e che siano destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità "non commerciali", di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, culturali, ricreative e sportive. Le modalità non commerciali di esercizio dell'attività costituiscono un requisito nuovo ed ulteriore rispetto a quelli previsti in precedenza in tema di ICI ed impongono una verifica concreta - e non meramente documentale - delle modalità di esercizio dell'attività. Sono considerate non commerciali le "*modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato e che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà"*. Nel caso di specie, la prova dello svolgimento da parte della ricorrente di attività ricettiva nei confronti di religiosi o gruppi di pellegrini non prova che l'Ente svolge esclusivamente attività religiosa e, pertanto, non possono dirsi provati i requisiti necessari per il riconoscimento dell'esenzione.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: d.l. 23/2021; l. 160/2019; d.lgs.504/1992; d.P.R. 917/86; l. 222/85.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 20776/05; 21756/10; 24500/09; 26654/09; 14530/10; 16728/10; 23584/11; 7385/12; 5041/15; 6711/15; 14226/15; 18821/18; 7415/19; 19072/19; 19180/19; 6096/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 668/2024, depositata il 30/01/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.

Finanza Locale – IMU - ICI - TASI - Agevolazioni – Sussistenza dei presupposti – Spettanza – Inosservanza di adempimento formale – Diritto al beneficio – Requisiti sostanziale esistenti e conosciuti dall'ente impositore – Spettanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di ICI, in omaggio al principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito dalla legge 7 luglio 2000, n.212, art. 10, comma 1, l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso dell'ente impositore. Conseguentemente, spetta l'esenzione IMU ad un titolare di impresa agricola individuale proprietario di terreni e immobili esenti per ubicazione e tipologia anche in mancanza della dichiarazione, in quanto i presupposti di spettanza dell'agevolazione risultano conosciuti e conoscibili da parte dell'ente locale impositore.

COMMENTO

Nel caso di specie è stata contestata la spettanza dell'esenzione IMU ad un titolare di

impresa agricola individuale, iscritto nella previdenza agricola e proprietario di terreni ubicati in un comune classificato "P", Parzialmente montano secondo l'elenco Istat e, di altri immobili appartenenti alle tipologie di immobili esenti (abitazione principale e fabbricato strumentale all'esercizio dell'agricoltura) per mancata presentazione della relativa dichiarazione.
La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha ritenuto, invece, applicabile l'esenzione totale per il fatto risultava agli atti che il Comune stesso fosse in possesso delle informazioni riguardanti la qualifica di coltivatore diretto del contribuente, nonché dei dati relativi ai terreni in ragione dell'assegnazione di carburante agricolo a prezzo agevolato, presso gli uffici del Comune. La conoscenza concreta e conoscibilità in astratto di questi elementi, ad avviso del collegio giudicante, sulla base della normativa vigente in materia tributaria e di semplificazione amministrativa, come pure del principio generale contenuto nel d.M. 30 ottobre 2012 del MEF, supera il mancato ottemperamento all'obbligo dichiarativo a carico della parte privata escludendo che lo stesso possa inficiare la spettanza dell'agevolazione, trattandosi di un mero requisito formale non prescritto per legge.
Nello statuire ciò i giudici di seconde cure hanno richiamato a supporto il principio affermato dalla consolidata giurisprudenza di legittimità secondo cui In tema di ICI, in omaggio al principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito dalla L. 7 luglio 2000. n. 212, art. 10, comma 1, l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso dell'ente impositore.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: d.lgs.557/1993, d.l. 201/11, conv. l. 214/11, legge 212/00.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 12226/23; 12485/19; 19316/19; 18446/19; 8627/19; 8628/19 e 8629/19; 7414/2019 12304/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 691/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.
Finanza Locale – IMU - ICI - TASI – Agevolazione beni merce – Esenzione – Art. 2, d.l. 102/13 – Condizioni – Presentezione della relativa dichiarazione – Condizione necessaria – È tale – Fondamento – Obbligo previsto a pena di decadenza – Norme agevolative sono di stretta interpretazione – Conseguenze - Applicazione restrittiva.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di IMU l'esenzione prevista – prima dell'introduzione della nuova disciplina ad opera della legge 160/19, vigente dal 2020 – dall'articolo 2, comma 2, del d.l. 102/13 per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (cd. beni merce), per il tempo di permanenza di questa destinazione e che non siano in ogni caso locati pone quale condizione quella della presentazione della dichiarazione IMU, utilizzando il modello ministeriale, attestante il possesso dei requisiti e indicando gli identificativi catastali degli immobili ai quali si applica l'esenzione. Detto obbligo è espressamente previsto dalla norma a pena di decadenza, e, pertanto, non può essere sostituito dalla circostanza della conoscenza da parte del Comune dei fatti che comportano l'esenzione dall'imposta.

COMMENTO
La Corte di Giustizia si sofferma sulle condizioni necessarie e sufficienti ai fini del riconoscimento dell'esenzione IMU per i cd. fabbricati merce, che sono i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita. A norma dell'articolo 2, del d.l. 102/13, vigente *ratione temporis* (2013) per detti fabbricati "fintanto che permanga tale destinazione

e non siano in ogni caso locati" è previsto l'esonero dal versamento della seconda rata (saldo) IMU relativa al 2013, nonché l'esenzione totale dal pagamento del suddetto tributo a decorrere dal I° gennaio 2014. *Condicio sine qua non* ai fini della fruizione dell'agevolazione è la presentazione a pena di decadenza, la dichiarazione IMU, utilizzando il modello ministeriale, con attestante il possesso dei requisiti e contenente l'indicazione degli identificativi catastali degli immobili ai quali si applica l'esenzione. In proposito viene citata la consolidata giurisprudenza di legittimità che sul tema ha chiarito che la presentazione della dichiarazione è condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale. Si tratta di un obbligo previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito dalla circostanza della conoscenza da parte del Comune dei fatti che comportano l'esenzione dall'imposta. Ciò anche in considerazione del fatto che, trattandosi di norma agevolativa questa deve essere strettamente interpretata, con la conseguenza che l'espressa previsione normativa che subordina il riconoscimento dell'esenzione alla preSentenza n:azione della dichiarazione, esclude la spettanza del requisito in mancanza di detto adempimento, ovvero la possibilità di sostituirlo con altro adempimento o ancora esclude la possibilità di ritenere superflua la dichiarazione per la conoscenza da parte del Comune impositore sin dall'origine dell'edificazione dei fabbricati.
Nella sentenza il collegio si sofferma anche sulla successiva modifica intervenuta nel 2019, con decorrenza dal 2020 ad opera della legge 160/19, che non stabilisce più che la dichiarazione debba essere presentata a pena di decadenza. Ad avviso del Collegio, l'applicazione di questa previsione sopravvenuta (in termini di esclusione della condizione preesistente) non può essere invocata in via retroattiva all'anno in contestazione (2013), in quanto il principio del "favor rei" è invocabile solo con riferimento alle sanzioni tributarie (articolo 3 del d.lgs.472/97).
Sul punto, peraltro, anche con riferimento alla normativa sopravvenuta, in sentenza viene evidenziato come, secondo la più recente giurisprudenza di legittimità e la posizione interpretativa fornita dal Ministero in occasione del Telefisco 2023 non sia sufficiente l'indicazione nel bilancio della destinazione degli immobili alla vendita, essendo piuttosto necessaria della dichiarazione. In proposito la Suprema Corte ha puntualizzato che la legge 160/219 (disciplina della nuova IMU) non ha abrogato il d.l. 102/13, riaprendo la questione sui casi soggetti all'obbligo dichiarativo a pena di decadenza. Ciò anche in considerazione del fatto che la Cassazione di recente ha espressamente statuito nella sentenza n.37385/22 che "il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario". Quindi anche post 2019 la questione dell'obbligo dichiarativo come condizione per l'esenzione dei beni merce quale condizioni per la fruizione dell'agevolazione prevista per il beni merce resta aperta e, secondo la corte di cassazione, invariata.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: d.l. 102/13, l. 160/19, d.lgs.472/97, l. 212/00.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 37385/22; 25774/22; 5190/22; 21465/20; 1547/17; 4333/16.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 814/2024, depositata il 05/02/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Accertamento - – Rilevanza residenza anagrafica –Esclusione – Rilevanza dimora effettiva – Abitazione principale –Sussistenza – Non imponibilità - Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
In sede di impugnazione dell'avviso di accertamento in materia I.M.U., il contribuente invocava la non imponibilità dell'immobile adibito ad abitazione principale, documentando la destinazione dello stesso a dimora principale del nucleo familiare; la residenza del soggetto risultava stabilita in diverso Comune. All'esito del giudizio, l'adita Corte di Giustizia, accertata l'adibizione dell'immobile ad abitazione principale del nucleo familiare, ne confermava la non imponibilità, disponendo l'annullamento dell'avviso.

COMMENTO
L'art. 1, comma 740, l. 160 del 2019, stabilisce, come noto, la non imponibilità ai fini I.M.U. dell'abitazione principale o assimilata, così come definita alle lettere *b)* e *c)* del successivo comma 741. Tale ultima disposizione è risultata peraltro interessata da un noto intervento della Corte Costituzionale (sentenza n. 209 del 2022), all'esito del quale è dunque considerata abitazione principale – in quanto tale esclusa dal campo applicativo I.M.U. – l'immobile nel quale il soggetto passivo dimori abitualmente e risieda anagraficamente, a prescindere dal luogo di residenza e dimora degli altri componenti del nucleo familiare, con la conseguenza che risulta allo stato configurabile l'ipotesi di più abitazioni principali escluse dal campo applicativo dell'I.M.U. per uno stesso nucleo familiare, nell'ipotesi in cui i relativi componenti si trovino – ad esempio per esigenze lavorative – ad abitare e risiedere in luoghi diversi.
In tale contesto normativo, il più recente (ed ormai consolidato) orientamento della giurisprudenza (di merito e di legittimità) conferma la non imponibilità dell'immobile adibito ad abitazione principale purché ricorrano, contestualmente, gli elementi di fatto costituiti dall'effettiva abitazione ed il radicamento della residenza anagrafica nell'immobile, con la conseguenza che, affinché possa ritenersi operante l'esclusione dell'abitazione principale dal campo applicativo dell'I.M.U., è necessario che l'immobile sia adibito a dimora ed al contempo a residenza del soggetto passivo.
Ciò posto, la sentenzain commento ha affrontato il tema della non imponibilità dell'abitazione principale conferendo preminente rilievo all'elemento sostanzialistico costituito dall'effettiva adibizione dell'immobile a dimora del nucleo familiare – circostanza dimostrata, nel caso di specie, da una serie di elementi di fatto dedotti e documentati dal contribuente – prescindendo dall'ulteriore elemento costituito dalla residenza anagrafica del soggetto passivo che, nel caso di specie, risultava fissata in un diverso Comune.

Angelo Cremonese

Riferimenti normativi: art. 13, comma 2, l. 201/2011; art. 1, commi 740 e 741 l. 160/2019.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 19684/2024; 21178/2024; 19684/2024; 17283/2024; 17279/2024; 17278/2024; 17221/2024; 16786/2024; 12618/2024; 12608/2024. CGT II Grado Piemonte n. 455/01/2024 del 20.09.2024; CGT II Grado Umbria n. 153/02/2024 del 15.04.2024

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 893/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. e Rel. Cappelli
Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Coniuge superstite – Casa coniugale - Diritto abitazione – Rileva – Successiva trasferimento residenza – Requisito abitazione principale – Sussiste – Diritto abitazione – Mancato uso ventennale – Requisito abitazione principale – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il requisito dell'abitazione principale rilevante ai fini dell'esenzione IMU permane per la casa coniugale nella disponibilità del coniuge superstite anche se successivamente questi trasferisce la

residenza anagrafica in altra abitazione. Questo in quanto la perdita del diritto di abitazione può avverarsi soltanto a seguito del mancato uso dell'immobile per la durata di venti anni.

COMMENTO

Il diritto di abitazione riferito alla casa coniugale nella quale il coniuge superstite continua ad abitare non si estingue a seguito del trasferimento di residenza. Infatti esso rappresenta un diritto permanente che può estinguersi soltanto a seguito del mancato utilizzo per un periodo non inferiore a vent'anni.

Si noti che il coniuge superstite mantiene anche il diritto sull'utilizzo dei mobili già presenti nell'abitazione, a condizione che già fossero alternativamente di proprietà del defunto oppure di proprietà comune.

Infine il coniuge superstite, già al momento dell'avvio della successione, acquisisce immediatamente il diritto di abitazione, che come tale non potrà esse ceduto in locazione e/o concesso in locazione ad altri.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 1014, n. 1 c.c.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.12 – Sentenza n. 1258/2024, depositata il 22/02/ 2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.

Finanza locale - IMU - ICI - TASI - Rilevanza dell'accertamento della nullità del preliminare di compravendita in esecuzione del quale il Giudice Civile ha disposto il trasferimento dell'immobile – Sussiste – intestazione dell'immobile risultante dalle visure catastali – Irrilevanza – Pretesa nei confronti dell'acquirente il cui titolo del trasferimento sia dichiarato nullo – Infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non può ritenersi soggetto passivo dell'IMU, ai sensi dell'art. 1 del d.lgs.n. 504/1992 (ed oggi dell'art. 1, comma 740, della legge n. 160/2019), il promissario acquirente che abbia ottenuto, in esecuzione di un contratto preliminare di compravendita, il trasferimento dell'immobile, annotato in catasto, laddove del preliminare sia stata poi accertata la nullità e la conseguente inefficacia del trasferimento, essendo a tal fine irrilevante che, dalla visura catastale, risulti ancora l'intestazione dell'immobile in capo al promissario acquirente.

COMMENTO

Con l'annotata pronuncia, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Roma chiarisce gli effetti dell'invalidità negoziale per l'integrazione del presupposto delle imposte sui redditi, attribuendo rilevanza al relativo accertamento compiuto in sede giudiziale. Si tratta di una soluzione che appare condivisibile, laddove pospone all'avvenuto accertamento giudiziale del vizio invalidante la recezione degli effetti della nullità sull'integrazione della fattispecie d'imposta, e ciò nonostante la natura meramente "dichiarativa" della sentenza del giudice civile che pronuncia la nullità negoziale. In assenza dell'accertamento giudiziale dell'invalidità del contratto non sembra, infatti, che il vizio, pur sussistente *ab origine*, possa influire sull'identificazione del soggetto passivo del prelievo. Corretta, la decisione, appare anche laddove ha negato rilevanza all'intestazione risultante dalle visure catastali che, come noto, per costante giurisprudenza di legittimità e amministrativa non rivestono valore probatorio decisivo (ma eventualmente solo indiziario) per l'identificazione del titolare del diritto di proprietà.

Gabriele Giusti

Riferimenti normativi: l. 504/1992; l. 160/2019.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, nn. 27296/2013; 23933/2004; Cons. Stato n. 631/2015; TAR Lombardia, Milano, sez. II, 1195/2015; TAR Toscana Sez. III n. 1149/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1260/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.

Finanza locale – IMU - ICI - TASI - Esenzioni – Immobili posseduti dallo Stato – Destinazione del bene – Compiti istituzionali – Esclusività – Necessaria – Utilizzo per attività ricettiva – Presupposto dell'esenzione – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Gli immobili di proprietà del Ministero della Difesa utilizzati per attività ricettiva a pagamento in favore dei dipendenti del dicastero e dei loro familiari non godono dell'esenzione prevista per gli immobili dello Stato (originariamente dall'art. 7, c. 1, lett. a), d.lgs. n. 504/1992, poi dall'art. 9, c. 8, d.lgs. n. 23/2011, infine dall'art. 1, c. 759, l. n. 160/2019), in quanto non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. L'esenzione spetta in caso di diretta e immediata utilizzazione del bene per l'assolvimento delle finalità istituzionali del Ministero, come nell'ipotesi in cui nell'immobile siano ubicati la sede o gli uffici dell'ente, non anche qualora il godimento del bene venga concesso per il soddisfacimento di esigenze di carattere personale dei dipendenti a fronte del pagamento di un corrispettivo.

COMMENTO

La sentenza risulta allineata alla consolidata giurisprudenza della Cassazione, che in linea con la lettera della legge (originariamente dall'art. 7, c. 1, lett. a), d.lgs.n. 504/1992 per l'ICI, poi dall'art. 9, c. 8, d.lgs.n. 23/2011 e l'art. 1, c. 759, l. n. 160/2019 per l'IMU) ha costantemente sostenuto che l'esenzione dal tributo comunale per gli immobili dello Stato opera solo se gli stessi sono destinati esclusivamente ai compiti istituzionali dell'ente, non ammettendo interpretazioni che possano ampliare l'ambito applicativo dell'agevolazione.

Nel caso di specie si trattava di immobili di proprietà del Ministero della Difesa utilizzati per attività ricettiva a favore di dipendenti del dicastero, per cui non poteva dirsi sussistente il presupposto dell'esenzione, dato dall'utilizzazione diretta e immediata del bene per l'assolvimento delle finalità istituzionali del dicastero, che riguardano la difesa e la sicurezza dello Stato, l'organizzazione della politica militare italiana, la partecipazione a missioni di pace e azioni di intervento con organismi internazionali, l'attività di pianificazione generale e operativa delle forze armate e interforze, nonché la gestione dell'area industriale di interesse della difesa.

Sul punto si deve segnalare che i comuni possono tuttavia riconoscere l'esenzione per gli immobili statali anche se non destinati esclusivamente a compiti istituzionali, facendo applicazione della potestà regolamentare loro riconosciuta dalla legge, ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. b), d.lgs.n. 446/1997.

Matteo Busico

Riferimenti normativi: art. 7 d.lgs.504/1992; art. 9 d.lgs.23/2011; art. 1, c. 759, l. 160/2019.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 20042/11; 26453/17; 3268/19; 3974/21; 4572/23; 27035/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. IV – Sentenza n. 1282/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Greco, Rel. Penza.

Finanza locale - IMU - ICI – TASI - Enti religiosi – Esenzione ex art. 7 del d.lgs. n. 504/1992 – Requisito soggettivo – Ente non commerciale ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR – Sussiste – Requisito oggettivo – Attività di religione e culto – Modalità di svolgimento non commerciale – Sussiste – Beneficio fiscale – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
Spetta ad un Ente religioso che rientra tra quelli individuati dall'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR, l'esenzione da Imu prevista dall'art. 7 del d.lgs.n. 504/1992, per le attività di religione e culto previste dall'art. 16, lett. a), legge n. 222/1985, al ricorrere del requisito soggettivo, attestato dall'adeguamento dello statuto alle disposizioni del dm n. 200/2012, e del requisito oggettivo, che presuppone l'esercizio dell'attività con modalità non commerciali, comprovato, nel caso di attività di pensionato per religiosi, dalla circostanza che l'accesso non sia aperto al pubblico e che sia previsto un mero rimborso spese.

COMMENTO
Come noto, la spettanza, per un Ente religioso (Ente non commerciale ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR) dell'esenzione dall'Imu, prevista dall'art. 7 del d.lgs.n. 504/1992 per l'esercizio, tra le altre, di attività di religione e culto *ex* art. 16, lett. a), legge n. 222/1985, su di un immobile adibito a pensionato per religiosi, è condizionata alla concorrente sussistenza sia del requisito soggettivo, che richiede l'adeguamento dello statuto dell'Ente alle prescrizioni del dm n. 200/2012, sia del requisito oggettivo, che presuppone l'esercizio dell'attività con modalità non commerciali. L'accertamento di tale ultima condizione richiede una verifica rigorosa sulle modalità di esercizio dell'attività, che, laddove non svolta a titolo gratuito, è riconosciuta soltanto in presenza di corrispettivi simbolici, ovvero idonei a coprire soltanto una frazione del costo del servizio. L'attività di pensionato per religiosi rientra, comunque, certamente nella definizione di attività di religione e culto fornita dall'art. 16, lett. a) legge n. 222/1985, essendo stato precisato anche dalla giurisprudenza di legittimità che la formazione del clero presuppone la vita in comune degli ordinati, rappresentando, la vita associativa, una condizione essenziale per la catechesi, l'elevazione spirituale e la preghiera in comune.

Gabriele Giusti

Riferimenti normativi: d.lgs .n. 504/1992; l. n. 222/1985; d.m. n. 200/2012.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, n. 26657/2009.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1341/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Galeota.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI - Catasto –Fabbricati collabenti – Aree edificabili – Esenzione – Aree edificate – Categoria catastale F/2 – TARI – IMU – TARSU – IUC.

SINTESI DELLA SENTENZA
In materia di TASI sui fabbricati collabenti, regolarmente iscritti nella categoria catastale F/2 e privi di rendita catastale a causa dell'azzeramento della base imponibile, non è corretto recuperare l'imposta, facendo riferimento alla base imponibile prevista per le aree edificabili sulla base del valore venale del terreno su cui insiste il fabbricato. Ciò in quanto la normativa prevede l'imposizione ai fini ICI (e analogamente ai fini TASI) per le aree edificabili, ma non per quelle già edificate. Pertanto, appare irragionevole una duplicazione della base imponibile che porti all'applicazione del tributo sia sul fabbricato collabente sia sul terreno di sedime, fintantoché quest'ultimo rimanga occupato da un edificio, ancorché in stato di degrado.

COMMENTO
Il giudizio afferisce alla impugnazione di un avviso di accertamento in materia di TASI, con cui l'Ente impositore intendeva riprendere a tassazione la maggiore imposta determinata sulla base del valore venale dell'area edificabile su cui insisteva un fabbricato pacificamente collabente. La sentenza di primo grado favorevole all'Ente impositore veniva impugnata dal contribuente, il quale lamentava che l'iscrizione di un fabbricato nella categoria catastale

F/2 (unità collabenti) escludesse, da una parte, l'attribuzione di un valore imponibile TASI al fabbricato stesso – in quanto del tutto privo di capacità reddituale – e, dall'altra parte, la possibilità di applicare l'imposta sul terreno sul quale tale fabbricato insiste, in quanto terreno già "edificato" e, pertanto, non rientrante da le aree "edificabili".
I giudici del gravame hanno accolto l'appello del contribuente, giacché, in relazione a fabbricati collabenti, iscritti nella conforme categoria catastale F/2, in ragione dell'azzeramento della base imponibile e, quindi, senza rendita – sebbene, nel caso di specie, iscritto in catasto con rendita seppur in stato di "abbandono e degrado" – l'imposta non può essere recuperata sulla base della diversa base imponibile prevista per le aree edificabili, costituita dal valore venale del terreno sul quale il fabbricato insiste. In tal senso, la legge prevede l'imposizione ICI (ma lo stesso può dirsi per la TASI) per le aree edificabili e non per quelle già edificate. Di talché, non è ragionevole duplicare la base di calcolo della TASI, calcolandola sia sul fabbricato (collabente) sia sul terreno di sedime, fintantoché questo sia occupato da un fabbricato (sebbene collabente).

Marco Bogazzi

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 19338/2017; Cass. n. 17815/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1483/2024, depositata il 01/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.
Finanza Locale – IMU - ICI – TASI - Ente universitario- Esenzione dalla TASI ex art. 7, comma 1, lett. i) d.lgs. n. 504/1992- Condizioni.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) d.lgs.n. 504/1992, riferibile anche al tributo per i servizi indivisibili (TASI) in virtù del richiamo effettuato dall'art.1, comma 3, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, si applica qualora ricorrano contemporaneamente i requisiti soggettivo e oggettivo previsti dalla normativa nonché quelli generali e di settore di cui al d.m. 19 novembre 2012 n. 100. La destinazione degli immobili alla attività istituzionale non dà quindi automaticamente diritto alla esenzione poiché è necessario che in concreto le specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento escludano la commercialità dell'azione. Nel caso specifico è stata negata l'applicazione della esenzione poiché l'attività didattica (di docenza universitaria) è stata resa dall'ente a fronte della corresponsione di cospicue rette annuali.

COMMENTO
Con la decisione n. 1483/2024 la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di Roma fa proprie, in tema di tributo per i servizi indivisibili (TASI), le conclusioni a cui è pervenuta la giurisprudenza prevalente circa i requisiti necessari perché abbia luogo l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett i) del d.lgs. n. 504/1992.
L'agevolazione in questione, confermata dal comma 8 dell'art. 9 del d.lgs. n. 23/2011 nel contesto disciplinare IMU , in virtù del richiamo preSentenza n:e nell'art.1, comma 3, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, è riferibile anche alla TASI.
Nel caso *de quo*, i giudici prendono in esame l'attività didattica svolta da una Università privata e facendo leva sull'ingente costo delle prestazioni didattiche offerte dall'ente, escludono l'operatività dell'esenzione.
Per comprendere le motivazioni alla base di tale decisione è tuttavia necessario ripercorrere sia pure brevemente alcune delle modifiche che hanno interessato la disciplina agevolativa in esame.
Originariamente, l'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992 nel testo in vigore dal primo gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'ICI per "*gli immobili utilizzati dai*

soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. n. 917/1986 art. 87, comma 1, lett. c) e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive". Tale previsione è stata oggetto di diversi interventi di riforma. Da ultimo l'art. 91-*bis* del d.l. n. 1/2012 aggiunto dalla legge di conversione n. 27/2012, con l'intento di evitare contrasti con il diritto unionale, ha specificato che ai fini dell'esenzione gli immobili in questione sono sottratti al prelievo qualora destinati esclusivamente alle attività premiate e a condizione che queste ultime, a loro volta, siano svolte con modalità non commerciali.
Lo stesso articolo, così come modificato dall'art. 9, comma 6, del decreto legge n. 174/2012, affidava inoltre a un decreto ministeriale da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione il compito di individuare, fra l'altro, i requisiti generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992, come svolte con modalità non commerciali
E così il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 100/2012 ha provveduto a individuare i requisiti in questione.
In riferimento alle attività didattiche, in particolare, ai fini della sussistenza o meno delle modalità non commerciali, il predetto decreto richiede all'art. 4 alla lettera *c)* anche che l'attività sia *"…svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso*"
Nella sua ultima versione, dunque, l'art. 7, comma 1 lett. i), contempla l'esenzione dal prelievo in riferimento agli immobili di proprietà o in possesso degli enti non commerciali che esercitano alcune attività attività "meritorie" specificamente individuate (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive) purché le prestazioni alle quali gli immobili sono correlati siano svolte con modalità non commerciali.
Dal tenore letterale della norma si evince perciò che il beneficio fiscale è subordinato alla contestuale presenza di un requisito di carattere soggettivo (svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) e da un duplice requisito di carattere oggettivo per il quale l'attività svolta oltre a essere riconducibile a una di quelle tassativamente indicate deve essere esercitata secondo modalità non commerciali. Di qui lo stretto legame intercorrente fra il riconoscimento dell'esenzione e le concrete modalità di svolgimento delle attività astrattamente meritorie: secondo la giurisprudenza prevalente, infatti, la sussistenza del requisito oggettivo - che trattandosi di esenzione è onere del contribuente dimostrare- non può essere desunta esclusivamente da documenti che attestino da un punto di vista formale il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante in astratto tra quelle favorite, non sia svolta, in concreto, con le modalità proprie di un'attività commerciale.
La decisione in commento si allinea a tale orientamento giurisprudenziale e, così come in alcuni specifici precedenti della Corte di Cassazione riferiti alla didattica anche universitaria, collega il riconoscimento del diritto all'esenzione, all'accertamento di fatto relativo alle modalità di svolgimento delle attività.

Carla Lollio

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lett. i) d.lgs.n. 504/1992; artt.9, comma 8, d.lgs.n. 23/2011 e 1, comma 3 d.l. 6 marzo 2014, n. 16 conv., con modificazioni, dalla l. n. 68/2014; d.m. n. 200/2012.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 6337/2024; 6096/2024; 3674/2024; 28578/2020; 18831/2020; 19072/2019; 17968/2019; 4066/2019; 17256/2019; 13299/2019; 14225 e 14226/2015; 17399/2011.
Comm. trib. reg. Lazio nn. 4814/2022; 2123/2022; 620/2022;636/2021; 160/2021; 5660/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1854/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.

Finanza locale - IMU - ICI - TASI - Possesso qualificato del bene – Intestazione catastale dell'immobile – Natura indiziaria – Possibilità di contestare il dato – È onere del contribuente.
Processo tributario – Appello - Motivi – Integrazione – Ammissibilità nei modi e nei tempi di legge.
Processo tributario – Spese processuali – Compensazione per gravi ed eccezionali ragioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il presupposto essenziale per l'applicazione dell'IMU è il possesso qualificato di un immobile rispetto alla quale, come ritenuto costantemente dalla Cassazione, la intestazione catastale ha valore meramente indiziario. Ne deriva che l'intestazione di un immobile in testa ad un soggetto fa sorgere una presunzione *de facto* sulla veridicità di tali risultanze ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria

La possibilità di integrazione dei motivi di ricorso, sancita dall'art.24, co. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 è limitata esclusivamente all'ipotesi in cui le altre parti costituite in giudizio abbiano depositato documenti non conosciuti in origine. Tale integrazione deve, inoltre, essere notificata alle controparti ai sensi degli artt. 20, 22, 23 del d.lgs. 546 del 1992 e, nel caso sia stata già fissata l'udienza, deve essere effettuata anche la dichiarazione ex art. 24, co. 3 del medesimo decreto legislativo.

Ne consegue che ogni produzione documentale apportata in deroga o in difformità alla predetta procedura costituisce una presentazione di motivi aggiunti alle doglianze proposte in appello, i quali determinano un illegittimo allargamento della *causa petendi*, e come tali da considerarsi inammissibili.

In tema di spese processuali, ricorrono le gravi ed eccezionali ragioni che ne consigliano la compensazione per il fatto che l'avviso di accertamento sia stato redatto in modo unitario a fronte di plurime violazioni (ben 4369) ciò che ha reso particolarmente gravoso l'allestimento di una adeguata difesa di controparte.

COMMENTO

L'organo giudicante rammenta che il presupposto dell'applicazione dell'IMU è la titolarità, in capo al soggetto passivo d'imposta, di un possesso qualificato sull'unità immobiliare. La prova di tale situazione giuridica non può avvenire soltanto attraverso i dati riscontrabili nei registri catastali, i quali, per giurisprudenza costante, hanno valore meramente indiziario. Invero, proprio per il loro valore non probatorio, le risultanze catastali, che allochino la titolarità di un immobile a un soggetto, possono essere superate dal contribuente attraverso la presentazione di un ''*titolo, giuridicamente valido, di segno contrario* (Cass. 27 ottobre 2003, n. 16094; Cass. n. 14420 del 2010; n. 13061 del 24 maggio 2017).

D'altro canto, ove non venga superata la presunzione *de facto* sulla veridicità delle risultanze acquisite, l'ente impositore può chiedere legittimamente al contribuente il pagamento delle imposte dovute. (cfr. Cass. Sez. 5, 22 febbraio 2019, n. 5316).

Altro argomento passato in rassegna nella pronuncia in questione attiene alla indeducibilità di motivi aggiunti rispetto all'atto d'appello già depositato. Tale possibilità condurrebbe a un ingiustificato allargamento della *causa petendi* che non è ammesso nel contenzioso tributario. Di converso, è tuttavia prevista, stante la disposizione di cui all'art. 24, co. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, la possibilità di presentare un'integrazione dei motivi di ricorso, ma esclusivamente nel caso in cui le altre parti presenti nel giudizio abbiano depositato dei documenti sconosciuti al ricorrente al tempo del deposito dell'atto d'impugnazione. Vieppiù che tale integrazione va proposta nel termine perentorio di sessanta giorni e nel rispetto delle modalità di notificazione previste dagli artt. 20, 22, e 23 del menzionato decreto legislativo.

Quanto alla tematica delle spese processuali, la sentenza aderisce a quell'orientamento che, in adesione ai principi espressi dalla legge 28 dicembre 2005, n. 263, compensa le

spese legali allorquando ricorra una trattazione di particolare complessità. Nel caso di specie, le modalità redazionali con cui risulta confezionato l'avviso di accertamento, hanno condotto la Corte a compensare le spese, giacché il provvedimento impositivo riguarda una pletora di immobili di proprietà del ricorrente e risulta, dunque, di difficile decifrabilità.

Federico Venturini

Riferimenti normativi: legge 28 dicembre 2005, n. 63, d.lgs.546/92.
*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 16094/03; 14420/10; 13061/17; 5316/19; 32954/18; 23290/22; 19616/18; 31065/19; 14165/21; 18565/09; 8845/10**;** 22662/14; 15321/08.*
Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 2/16; 3/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1881/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Esenzione – Fabbricati costruiti e destinati alla vendita – Impresa costruttrice– Conferimento d'azienda – Conferimento immobiliare – Equiparabilità a fini fiscali – Dichiarazione IMU – Requisito formale – Appello respinto – Compensazione spese.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'operazione di conferimento di una pluralità di immobili può essere equiparata, a fini fiscali, al conferimento d'azienda, con conseguente subentro del soggetto conferitario nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo, ivi compresi quelli fiscali (*in specie* IMU). Ne deriva che, ai fini dell'esenzione IMU prevista dall'art. 2 del d.l. n. 102/2013, convertito in L. n. 124/2013, riguardante i fabbricati costruiti e destinati alla vendita dall'impresa costruttrice, devono considerarsi operanti nella sfera della conferitaria sia la qualifica di "impresa costruttrice" (requisito soggettivo) sia l'eventuale pregressa destinazione dell'intero comparto di beni conferito, e edificato, dalla conferente, alla vendita (requisito oggettivo).
Infine, la presentazione della dichiarazione IMU (requisito formale) da parte del soggetto conferente avvenuta in epoca antecedente al conferimento spiega i propri effetti anche sul conferitario, sempreché essa sia riferita agli stessi immobili oggetto dell'operazione *de qua.*

COMMENTO
Ai sensi dell'art. 2 del d.l. n. 102/13, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 124/2013 "*Per l'anno 2013 non è dovuta la seconda rata dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati*".
Per l'applicabilità di tale beneficio occorrono requisiti sostanziali e formali. In primo luogo, si richiede la qualificazione del soggetto passivo quale impresa "costruttrice", cioè ad essa deve essere intestato "*il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato*".
La norma, inoltre, prevede l'adempimento di un requisito formale ossia che "il soggetto passivo" preSentenza n:i "*a pena di decadenza entro il termine ordinario per la preSentenza n:azione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la preSentenza n:azione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica*".
La presentazione della dichiarazione, valendo ad attestare i requisiti per fruire dei benefici e a indicare gli identificativi catastali ai quali si applicano, stante la necessità di ivi certificare la destinazione dei beni - che non devono essere locati -, è ritenuta dalla giurisprudenza condizione imprescindibile per il beneficio fiscale, pena la non spettanza dello stesso. (Cass.

n. 37385/22) Costituisce, peraltro, corollario di tale necessità, da un lato, la circostanza per la quale la presentazione in parola prescinda dalla effettiva conoscenza, da parte del soggetto attivo del tributo, delle circostanze che avrebbero portato l'impresa costruttrice a fruire dell'esenzione e, dall'altro, la non sostituzione dalla stessa con altre forme di denuncia.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.l. 102/2013, conv. in l. 124/2013.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5190/22; 37385/22.
Prassi: Circolari nn. 2/E/12; 32/E/15.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1882/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Polito.

Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Presupposto d'imposta – Soggettività passiva – Comunione ereditaria — Diritto di proprietà – Irrilevanza mera detenzione – Contraddittorio endoprocedimentale – Assenza obbligo generale.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di IMU, la limitazione del diritto di proprietà, che si sostanzia nell'impossibilità (per comunione ereditaria) di disporre dell'immobile, non incide sulla sussistenza del presupposto dell'imposta. E ciò in quanto, il legislatore – con l'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992 - ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la detenzione materiale del bene bensì l'esistenza di un titolo legittimante il possesso o la detenzione dell'utilizzatore. Di talché, ove il dato documentale non smentisca la proprietà degli immobili in questione in capo al contribuente, la soggettività passiva risulta immutata, senza, peraltro, che su di essa possa influire la mera pendenza di un procedimento civile di scioglimento della comunione ereditaria afferente agli immobili medesimi.
L'IMU, inoltre, non comporta alcun obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale (con conseguente invalidità dell'avviso di accertamento emanato in difetto). Con riferimento, infatti, alle imposte non armonizzate, esso sussiste solo per le ipotesi in cui l'obbligo medesimo risulti specificamente sancito, cosa che non si rileva con riguardo all'imposta in questione.

COMMENTO

Sono tenuti al pagamento dell'imposta municipale propria (IMU) il proprietario ovvero il titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie) sull'immobile. In quanto volta alla predeterminazione legale di un elemento costitutivo della fattispecie impositiva, questa disposizione ha carattere tassativo, così da non poter essere fatta oggetto di interpretazione estensiva alcuna (Cass. n. 7274/2019). Siffatta conclusione non può essere minata dalla considerazione per la quale il presupposto dell'imposta è, invece, individuato nel "possesso" di immobili"; dal momento che quest'ultima asserzione non attiene alla soggettività passiva ai fini IMU, bensì al presupposto oggettivo del tributo, con conseguente necessità che il possesso dell'immobile sia pur sempre attribuibile al proprietario ovvero al titolare di un diritto reale sul bene. Sul punto, l'orientamento giurisprudenziale maggioritario aderisce alla lettera della legge ("*il legislatore ha ritenuto rilevante ai fini impositivi, non già` la detenzione materiale del bene bensì` l'esistenza di un titolo legittimante il possesso o la detenzione dell'utilizzatore*", Cass. n. 2616/2023), ritenendo che siffatta soluzione debba considerarsi, da un lato, coerente con i principi di capacità contributiva e ragionevolezza (Cass. n. 29973/2019) e, dall'altro, maggiormente rispettosa delle esigenze di certezza dei rapporti giuridici e dei rapporti tributari, dovendo l'ente impositore fare riferimento a dati certi e conoscibili (Cass. n. 25249/2019).
In armonia con il diritto comunitario, l'orientamento giurisprudenziale delle Sezioni Unite della Corte di cassazione da tempo afferma che l'imposta municipale propria (IMU) – in quanto imposta non armonizzata - non comporta alcun obbligo, per l'amministrazione, di

attivare il contraddittorio preventivo endoprocedimentale per effettuare l'attività di accertamento.
Sul punto, giova tuttavia rammentare che l'art. 1, co.1, lett. e), d.lgs. n. 219/2023 ha introdotto importanti modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), in attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega della riforma fiscale (legge n. 111/2023). Particolarmente rilevante, ai fini che in questa sede interessano, appare l'introduzione dell'art. 6-*bis*, in quanto esso eleva l'istituto del contraddittorio a rango di principio generale dell'ordinamento tributario. La nuova disposizione, infatti, riferendosi a "*tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria*" può, oggi, considerarsi afferente a tutte le tipologie di tributi (armonizzati e non armonizzati) con conseguente applicazione dell'istituto del contraddittorio preventivo anche per i tributi locali (*in specie* IMU).

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.lgs.504/1992; legge 160 del 2019; d.lgs.219/2023; legge 111/2023.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: nn. 7274/19; 29973/19; 25249/19; 2616/23; Corte di Giustizia dell'Unione Europea: C-129; C/130/13.
Prassi: Circolare n. 17/E/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1883/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Agevolazione – Abitazione principale – Coniugi – Doppio immobile - Residenza anagrafica – Dimora abitale

SINTESI DELLA SENTENZA
In materia di IMU, ai fini dell'operatività dell'esenzione per "abitazione principale" , non è necessario che entrambi i coniugi abbiano la residenza anagrafica e la dimora abituale nello stesso immobile. Il requisito del duplice vincolo (residenza anagrafica e dimora abituale del possessore e del suo nucleo familiare) imposto dall'art. 13, quarto periodo, del d.l. n. 201/2011, è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 209/2022. Ne deriva una nuova nozione di "abitazione principale", da intendersi quale luogo dove il soggetto passivo ha la residenza anagrafica e la dimora abituale, indipendentemente dal luogo di residenza degli altri membri della famiglia.

COMMENTO
La nozione di abitazione principale ai fini dell'individuazione dell'immobile destinatario del trattamento fiscale agevolativo in materia di IMU è stata oggetto negli anni di molteplici configurazioni normative e interpretazioni dottrinali.
La normativa di riferimento - art. 13, co. 2, del d.l. n. 201 del 2011 - contiene una definizione di "abitazione principale" che, subordinando la fruizione del beneficio fiscale alla contestuale sussistenza del duplice requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale del contribuente e del suo nucleo familiare nell'immobile al quale esso afferisce, valorizza un aspetto meramente soggettivistico ossia quello della configurazione concreta della relazione tra il possessore e il proprio nucleo familiare.
Il tenore letterale della norma ha destato, negli anni, non poche perplessità; essa, infatti - con il riferimento al "nucleo familiare" - finiva per negare la doppia esenzione a due possessori di immobili che dimorino in due immobili differenti e che appartengano al medesimo nucleo familiare, mentre, invece, consentiva di fruire della "doppia esenzione" a due *partner* uniti in una "convivenza di fatto".
Sul punto è intervenuta la Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 209/2022, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione nella parte in cui imponeva il duplice

requisito della dimora abituale e della residenza anagrafica per tutti i membri del nucleo familiare. Nell'ottica della Consulta, infatti, il mancato riconoscimento dell'esenzione IMU comporterebbe un'irragionevole disparità di trattamento dei soggetti coniugati o uniti civilmente rispetto alle coppie di fatto, risolvendosi altresì in una penalizzazione della famiglia, la cui formazione, per espressa previsione costituzionale, dovrebbe essere agevolata con misure economiche ed altre provvidenze.
La sentenza ridefinisce, quindi, il concetto di abitazione principale sancendone il legame indiscusso con il solo possessore. Ai fini dell'esenzione IMU, per abitazione principale deve, infatti, ora intendersi l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente, escludendo, al contempo, che siffatti requisiti debbano riferirsi anche ai componenti del nucleo familiare dello stesso.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n:. n. 209/2022.
Prassi: Circolari nn. 3/DF/12; 27/E/16.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2023/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Terranova.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Aliquota agevolata abitazione principale – Detrazione – Dimora effettiva – Residenza anagrafica – Presupposti agevolazioni sulla prima casa: residenza del soggetto e dimora abituale – Onere della prova – Compensazione delle spese.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di accertamento in rettifica IMU, secondo la vigente normativa ai fini delle agevolazioni sulla prima casa, ciò che rileva, affinché possa godersi dell'agevolazione, sono la residenza del soggetto e la dimora abituale.
La circostanza che il contribuente abbia una differente residenza anagrafica (dato formale) non è, dunque, necessariamente ostativa alla fruizione dell'agevolazione, laddove sia provata, da parte del contribuente stesso, la sussistenza di ambedue i presupposti anzidetti.
In occasione dell'accertamento IMU, inoltre, la decisione del giudice in merito all'opportunità dell'operato amministrativo non può basarsi esclusivamente su prove contrarie consistenti in dati formali, quali, ad esempio, una visura catastale.
Si rende opportuna la compensazione delle spese, malgrado la vittoria processuale del contribuente, laddove questi abbia, con il proprio comportamento, ingenerato una situazione di incertezza suscettibile di dare corso all'accertamento fiscale e al successivo contenzioso.

COMMENTO
Con riguardo all'Imposta Municipale Propria (IMU), si definisce abitazione principale, alla luce della sentenza n. 209 del 13 ottobre 2022 della Corte costituzionale, l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.
L'IMU, per l'abitazione principale, non è dovuta. Sono assoggettate all'imposta esclusivamente le abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (c.d. di lusso).
La pronuncia in questione supera la citata sentenza della Corte costituzionale, che individua nella residenza anagrafica e nella dimora abituale del possessore i presupposti normativi veicolanti il diritto all'esenzione IMU, affermando che può prescindersi dal dato anagrafico, quando confutato da prove concrete.

Quanto risulta dall'anagrafe, invero, ha valore meramente presuntivo sul luogo di residenza effettiva e può essere superato da una prova contraria, come ad esempio la denuncia Tari o gli avvisi di pagamento delle utenze domestiche.
Tale pronuncia si pone, peraltro, in chiave innovativa rispetto alla più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., Sez. V, Sentenza n. 17221/2024), secondo cui "In tema di esenzione IMU per la casa principale, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 209 del 2022, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, del d.l.n. 201 del 2011, conv. con modif. dalla L. n. 214 del 2011, va escluso che la nozione di abitazione principale presupponga la dimora abituale e la residenza anagrafica del nucleo familiare del possessore, per cui il beneficio spetta al possessore dell'immobile ove dimora abitualmente e risiede anagraficamente, anche se il coniuge abbia la residenza anagrafica in diverso comune" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 32339 del 03/11/2022, RV. 666357 - 01).
In conclusione, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, in accoglimento delle doglianze di parte contribuente, ha ritenuto sussistenti, nel caso di specie, ambedue i presupposti richiesti dalla legge vigente ai fini della fruizione dell'agevolazione Imu per l'abitazione principale, sul presupposto, tuttavia, che le due abitazioni in contestazione fossero ubicate nello stesso immobile, ma su piani differenti (cosicché la diversa residenza anagrafica – piano inferiore in luogo del superiore – costituisse mero dato formale e presuntivo della dimora abituale).

Chiara Esposito

Riferimenti normativi: d. l. 6 dicembre 2011, n. 201 ss. mm.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale n. 209/2022; Corte di Cassazione: n. 17221/2024; 826/2023; 32339/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2129/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Agevolazioni ed esenzioni – Immobili merce delle imprese costruttrici – Esenzione Imu – Obbligo dichiarativo – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Affinché sia possibile beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 2 del d.l. n. 102 del 2013, a decorrere dall'anno 2014, non è sufficiente che ricorrano i c.d. requisiti sostanziali (es. immobili destinati alla vendita, modalità di contabilizzazione in bilancio tra le rimanenze), essendo altresì necessaria, a pena di decadenza dal beneficio, la sussistenza del requisito formale della preSentenza n:azione della denuncia IMU nei termini di legge, con la quale il contribuente attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica, secondo quanto espressamente previsto dal comma 5-*bis* della citata disposizione.

COMMENTO
L'art. 2 del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, ha previsto, al comma 1, che, per l'anno 2013, non è dovuta la seconda rata dell'IMU relativa *"ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Per il medesimo anno l'imposta municipale propria resta dovuta fino al 30 giugno"*.
Il successivo comma 2, in linea di continuità con lo spirito agevolativo della norma innanzi richiamata, ha disposto che *"a decorrere dal 1° gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati".*
Tale regime di esenzione si è protratto fino al 2019, mentre, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1 co. 751 della L. 160/2019, gli immobili merce:

- per gli anni di imposta 2020 e 2021 hanno scontato un'aliquota di base pari allo 0,1%, salva la possibilità per i Comuni di aumentarla fino allo 0,25% o diminuirla fino all'azzeramento;
- sono stati nuovamente esentati dall'IMU a decorrere dal 01.01.2022.

La norma agevolativa ha ad oggetto i c.d. "immobili merce", ovvero gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa.
In merito alla disciplina in vigore fino al 2019, il trattamento di favore riguardava, sotto il profilo soggettivo, in primo luogo le imprese che avessero, come attività statutaria, la costruzione di fabbricati per la vendita, vale a dire le c.d. "immobiliari di costruzione", ma anche, in generale, ogni altro soggetto titolare del permesso di costruzione del fabbricato.
Sotto il profilo oggettivo, beneficiavano del trattamento agevolativo non soltanto i fabbricati costruiti dall'impresa edile e rimasti invenduti, ma anche quei fabbricati che erano stati dalla stessa acquistati e sui quali erano stati eseguiti incisivi interventi di recupero, quali quelli definiti dalle lettere c), d) e f) dell'art. 3, co. 1, del d.P.R. 380/2001, ossia gli interventi di restauro e di risanamento conservativo, gli interventi di ristrutturazione edilizia e gli interventi di ristrutturazione urbanistica, per i quali l'esenzione si applicava a partire dalla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione (v. Risoluzione MEF n.11/DF dell'11.12.2013).
Elemento essenziale era che si trattasse di fabbricati posti in vendita dall'impresa costruttrice e che mantenessero tale destinazione e non risultassero locati.
Per poter usufruire dell'esenzione IMU, era necessario presentare apposita dichiarazione da predisporsi secondo il modello approvato con DM del 30.10.2012, da trasmettersi entro il termine ordinario previsto per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria.
Nella dichiarazione, che il legislatore ha espressamente definito *"a pena di decadenza",* il soggetto passivo attestava il possesso dei requisiti e indicava gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applicava (art. 2, comma 5-bis, d.l. 102/2013).
Dalla lettura della disposizione normativa sopra indicata emerge, dunque, che condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in parola, era l'obbligo dichiarativo. L'omessa presentazione della dichiarazione comportava quindi la non spettanza del beneficio.
Si tratta di un preciso e specifico onere formale a carico del contribuente, espressamente previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune sia a conoscenza *aliunde* dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta.
In materia di oneri dichiarativi, sussiste del resto un costante orientamento della giurisprudenza di legittimità volto a ritenere che la decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è un principio generale del diritto tributario, come pure lo è quello secondo cui le norme di esenzione, in quanto norme che fanno eccezione rispetto a principi generali, sono di stretta interpretazione - ai sensi dell'art. 14 disp. pRel. c.c. – non essendo consentito all'interprete il ricorso al criterio analogico per estenderne l'applicazione oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati.
Ne deriva che il mancato compimento di un onere di comunicazione, espressamente previsto dalla legge, comporta la decadenza dal beneficio correlato, in quanto principio generale del diritto tributario.

Paolo Puri

Riferimenti normativi: d.l. 102/2013, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 21465/2020; 5190/2022; 37385/2022; 1658/2023;

Prassi: Risposte Ministero dell'Economia e delle finanze Videoconferenza 26.1.2023
Circolari e Risoluzioni: n.11/DF dell'11.12.2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2413/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.
Finanza Locale – IMU - ICI - TASI – Istituti scolastici paritari – Corrispettivo medio percepito inferiore a quello stabilito dal MIUR – Diritto alla esenzione – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete l'esenzione Imu agli istituti scolastici paritari laddove sussistano i requisiti di cui all'art. 4, c. 3, lett. a) e b), del decreto n. 200/2012 del Ministro dell'economia e delle finanze e il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale sia inferiore al Cms, vale a dire il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, che costituisce il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito della gratuità (di cui al c. 3, lett. c), art. 4 del citato d.m. n. 200/2012). Nel caso di specie l'Istituto scolastico forniva adeguata prova della sussistenza di tutti i requisiti richiesti dalla normativa di riferimento. In particolare, quanto al requisito della gratuità, dalla dichiarazione Imu relativa al periodo d'imposta in questione, risultava che il corrispettivo annuo per la frequenza fosse stabilito in misura pari a 1.900,00 euro, significativamente inferiore rispetto al costo medio per studente pubblicato dal MIUR pari ad euro 5.739,17.

COMMENTO
Ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992 (come modificato dall'art. 91-*bis* del d.l. n. 1/2012), spetta l'esenzione Imu se gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, c. 1, lett. c), del TUIR, sono destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività didattiche.
A tal fine l'art. 4, c. 3, lett. a), b) e c), del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 200/2012, specifica che lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se: "a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di *handicap*, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio"; nonché, sotto un profilo squisitamente economico, se "c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso".
L'attività in parola deve pertanto essere svolta se non del tutto gratuitamente, perlomeno dietro corresponsione di un corrispettivo simbolico, ossia dietro il pagamento di un corrispettivo non superiore al costo medio sostenuto dallo Stato per la frequentazione della scuola pubblica.
Si tratta di una disciplina potenzialmente idonea a dar luogo a profili di incompatibilità con il diritto unionale, ed in particolare con la disciplina del divieto di aiuti di Stato alle imprese, in presenza di un corrispettivo superiore a quello simbolico (sul punto si veda la decisione del 19 dicembre 2012 della Commissione UE).
La materia è tutt'ora caratterizzata da un orientamento ondivago della giurisprudenza di legittimità. Stando ad un diverso orientamento rispetto a quello che viene in rilievo nella sentenza in commento, la Cassazione non ha mancato di evidenziare come l'indagine circa il requisito della gratuità non possa, in realtà, esaurirsi al mero confronto tra il corrispettivo stabilito dall'Istituto scolastico e il cd. cms (costo medio per studente) stabilito dal MIUR, essendo altresì necessario accertare in concreto l'incidenza delle rette applicate agli

studenti sul bilancio dell'ente, ed in particolare confrontare l'ammontare dei ricavi con il costo del servizio.

Roberta Corriere

Riferimenti normativi: art. 7 del d.lgs. n. 504/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 13970/ 2016; 10124/2019; 3108/2019; 3431/2019; 32082/2019; 6795/2020; 24044/2022; 35123/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2441/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Esenzione – Art. 13, comma 2, d.l. 201/2011 – Dichiarazione di incostituzionalità – Definizione di abitazione principale – Dimora abituale e residenza anagrafica.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nella sentenza in commento si respinge l'appello proposto da Roma Capitale avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale la quale accoglieva il ricorso proposto da un soggetto privato avverso l'avviso di accertamento in rettifica Imu per l'anno 2014 – già parzialmente ridotto in autotutela da Roma Capitale in seguito al riconoscimento dei versamenti effettuati in eccesso dal coniuge della ricorrente, relativo ad un immobile sito in Roma.
La Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado accoglie la difesa della parte privata la quale si basava sulla dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 13, comma 2, d.l. 201/2011 il quale è stato dichiarato incostituzionale dalla Corte Costituzionale, laddove richiedeva, per la qualifica dell'immobile quale abitazione principale ai fini IMU (e per le agevolazioni che ne discendono), il requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale non solo in capo possessore, ma anche ai componenti del suo nucleo familiare.

COMMENTO
La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 209 del 12 ottobre 2022, ha dichiarato incostituzionale l'art. 13, comma 2, d.l. 201/2011 che limita l'esenzione Imu per l'abitazione principale ad un solo immobile "nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano *abitualmente e risiedono anagraficamente*". Con la suddetta sentenza la definizione di abitazione principale è stata pertanto modificata intendendo con quest'ultima l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. L'esenzione è per l'effetto applicabile nei casi in cui i coniugi abbiano dimora e residenza nelle rispettive abitazioni situate in comuni diversi ma può applicarsi anche nel caso di residenza in immobili diversi e preSentenza n:i nello stesso comune.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art 13, comma 2.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale n. 209 del 12/10/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 - Sentenza n. 2655/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Passero, Rel. D'Urso.
Finanza Locale – IMU - ICI - TASI – Agevolazioni ed Esenzioni– Utilizzazione dell'immobile per lo svolgimento di attività didattica paritaria ex l. 62/2000 – Sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi - Attività esercitata con modalità non commerciali.

SINTESI DELLA SENTENZA
Non è dovuta l'IMU sui fabbricati utilizzati per lo svolgimento di attività didattica paritaria ex l..62/2000, ove sussistano i requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dall'art. 7, lett. *i)* del d.lgs. n.

504/92. Inoltre, la modifica di cui all'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012, richiede altresì che l'attività sia esercitata con modalità non commerciali e, dunque, a titolo gratuito ovvero con la richiesta di un importo simbolico, non essendo rilevante né che la retta risulti inferiore al costo medio di quelle statali, né che l'attività operi in perdita, essendo comunque possibile esercitare un'impresa con modalità commerciali a prescindere dal risultato di gestione.

COMMENTO

In materia di esenzioni dal versamento dell'IMU, la disciplina vigente richiama l'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504/1992, che già concedeva l'esenzione ICI agli immobili utilizzati dagli enti non commerciali per lo svolgimento esclusivo e con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive.
Ai fini dell'ottenimento dell'esenzione risulta dunque necessario che il contribuente dimostri di soddisfare tanto il requisito soggettivo, rappresentato dall'appartenenza dell'ente alla categoria di cui all'art. 73, co. 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), quanto il requisito oggettivo, ossia la rispondenza dell'attività esercitata a una di quelle elencate dal menzionato art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504/1992. Inoltre, la modifica di cui all'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012, risulta aver ampliato la portata del requisito oggettivo, richiedendo altresì che l'attività venga esercitata con modalità non commerciali. Quest'ultimo elemento – diversamente dalle indicazioni contenute nel decreto n. 200/2012 del MEF – non può desumersi dal costo della retta della scuola paritaria inferiore al costo medio sostenuto nelle scuole statali, essendo piuttosto necessario dimostrare che l'attività sia esercitata a titolo gratuito ovvero contro il pagamento di un importo simbolico.

Gianluigi Scala

Riferimenti normativi: art. 7, co. 1, lett. i) d.lgs.504/92, art. 13, d.l. 201/2011, artt. 8-9, d.lgs.23/2011, art. 91-bis, d.l. 01/2012.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sentenza n.13970/2016; 24308/2019; 28578/2020; 14317/2021; Corte di Cassazione: Ordd. nn. 10754/2017; 10124/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezione 18 – Sentenza n. 3967/2024, depositata il 14/06/2024 - Pres. e Rel. Coletta.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI - Ammissibilità appello - Distribuzione utili - Cancellazione società.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia concerne un avviso di accertamento Imu, parte appellante ovvero contribuente reitera le eccezioni sollevate in primo grado contestando l'iter logico- giuridico che ha portato alla decisione in prime cure, eccependo inoltre la cancellazione della società, quale elemento estintivo.
Il Comune eccepisce la inammissibilità dell'appello.
La sentenza detta quindi un principio di diritto valido per definire l'ammissibilità del ricorso in appello ovvero "…In materia tributaria, la riproposizione in appello delle medesime censure, formulate in primo grado, è sufficiente ad assolvere l'onere d'impugnazione specifica, imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, atteso che, nel processo tributario, l'appello ha carattere devolutivo pieno, siccome non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma finalizzato ad ottenere il riesame della causa nel merito nella sua interezza…."

COMMENTO

La sentenza detta un principio che è valido per definire l'autosufficienza e la specificità dell'atto di appello.

In materia tributaria l'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, detta il principio di piena devoluzione del giudizio di appello.
Questo principio stabilisce che il giudice delle seconde cure ha piena cognizione e giurisdizione del merito della vicenda giuridica proposta, quindi il suo giudizio non si limita alla censura della sentenza di I grado ma si estende all'interezza dei fatti oggetto di giudizio, nei limiti dei fatti e degli atti prodotti dalle parti.
Quindi la parte che propone l'appello può limitarsi a riproporre le eccezioni di primo grado senza necessità che vi siano specifiche censure alla sentenza di I grado, avendo il giudice di II grado piena devoluzione del gravame.

Gianni Di Matteo

Riferimenti normativi: art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 30525 del 2018; Cass. n.32838 del 2018; Cass. n. 32954 del 2018; Cass. n. 1200 del 2016; Cass. n. 30341 del 2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4538/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Terreni adibiti a Cave estrattive – Utilizzo dell'area per fini estrattivi – Edificabilità dell'area – Piano Regolatore Generale zona Industriale estrattiva - Applicazione dell'imposta – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il terreno sul quale si effettua attività estrattiva ed inserito nel Piano Regolatore Generale nella zona D3 industriale-estrattiva è qualificabile come edificabile ai fini dell'applicazione della Tasi.
A tal fine non rileva la destinazione industriale dell'area come cava né i limiti funzionali di edificazione presenti sull'area ma la concreta capacità edificatoria del terreno seppur limitata alla costruzione di immobili strumentali all'attività imprenditoriale esercitata.

COMMENTO
Il tema della edificabilità delle aree adibite ad attività estrattive è stato trattato in molteplici occasioni sia dalla giurisprudenza di merito che di legittimità.
Le controversie si sono sviluppate attorno alla interpretazione del disposto dell'art. 13 comma 2 , del d.l. n. 201/2011 nel suo rinvio all'art. 2 comma 1 Lett. b del d.lgs.504/95 in tema di edificabilità delle aree ai fini Tasi.
Come noto, la citata disposizione stabilisce che ai fini dell'applicazione dell'imposta per area edificabile si intende quella "*utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'espropriazione per pubblica utilità*".
Si è posto il problema di quale qualifica attribuire alle cave che per la loro peculiare destinazione sono inserite in zona industriale e dunque non edificabili.
Su tali aree, infatti, possono essere costruiti fabbricati strumentali all'attività svolta sul terreno stesso; di qui il problema della loro qualifica come edificabili.
Il collegio, in modo condivisibile, ha ritenuto che lo svolgimento dell'attività estrattiva sull'area non comporti un vincolo di inedificabilità assoluta, ragione per la quale, indipendentemente dalla destinazione dell'area tra quelle industriali da parte del piano regolatore, essa può essere considerata edificabile e soggetta al pagamento della Tasi secondo il loro valore venale ai sensi dell'art. 5 del d.lgs.504/95.
Tale ragionamento si fonda sul corretto presupposto per cui la qualifica dell'area come edificabile non può avere riguardo solo alle risultanze del piano regolatore ma anche alla capacità in concreto di poter costruire sull'area anche solo fabbricati strumentali all'attività imprenditoriale che su di essa si svolge.

In modo conforme la stessa Corte di cassazione che, proprio con riferimento alla imponibilità ai fini Tasi delle aree adibite ad attività estrattiva, ha stabilito che: "*la base imponibile per le aree destinate ad attività estrattiva dal piano regionale delle attività estrattive (PRAE) e suscettibili di edificazione, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, va determinata con riferimento al valore venale, indipendentemente dalla loro concreta utilizzazione o utilizzabilità*" (Cass. 28758/23; 1404/22; 31079/19).

Francesco Cimmino

Riferimenti normativi: art. 13 co. 2 del d.l. 201/2011, art. 2 co. 1, lett. b del d.lgs.504/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione 28758/23; 1404/22; 31079/19; 3267/19; 14409/17; Comm. Trib. Reg. Lazio 117/16/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4544/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. Maio, Rel. Lupi.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI –Applicabilità dell'imposta – Terreno Agricolo – Edificabile secondo il Piano Regolatore Generale non ancora definitivo – Certificato di destinazione Urbanistica attestante la inedificabilità dell'aerea - Prevalenza – Non applicabilità dell'imposta – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
Un terreno agricolo non può essere considerato edificabile per la sola presenza come aerea edificatoria nel piano regolatore generale ancorché questo non sia stato approvato o attuato. Ai fini dell'applicazione dell'IMU sull'area, infatti, rileva la capacità edificatoria del terreno così come desumibile dal certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal comune.

COMMENTO
La sentenza in commento si occupa del tema della tassabilità delle aree qualificate come edificabili dal Piano regolatore generale in corso di approvazione ma non edificabili secondo il certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune.
Nel caso oggetto del giudizio un Comune aveva qualificato come edificabile un'area sulla quale vigeva il divieto assoluto di costruire e aveva richiesto conseguentemente l'IMU sulla base delle sole risultanze del piano regolatore generale, anche se non definitivo.
L'art. 1 co. 741 l. 160/2019 impone invece di applicare l'imposta secondo le risultanze del certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune.
Come noto, il Certificato di Destinazione Urbanistica viene rilasciato dall'Ufficio Tecnico Comunale competente e ha la finalità di accertare la destinazione urbanistica e i parametri urbanistici del terreno per il quale è stato richiesto.
Esso trova disciplina all'interno dell'art. 30 del d.P.R. 380/2001, ove assolve il compito di evitare la lottizzazione abusiva finalizzata all'abusivismo edilizio.
Si tratta di un atto avente natura di certificazione, redatta da un pubblico ufficiale, avente carattere meramente dichiarativo e ricognitivo. In dottrina e giurisprudenza (G. Casu N. Raiti "Condono edilizio e attività negoziale", Quaderno 1 Milano, 1999, p. 107 e ss. Consiglio di Stato sentenza n. 1182/2023) prevale la tesi per cui il certificato di destinazione urbanistica non ha carattere costitutivo degli effetti giuridici che dallo stesso risultano, poiché la situazione giuridica risultante dal detto documento non è altro che la conclusione di precedenti provvedimenti che hanno provveduto a determinarla.
Nel caso che ci occupa appare dunque condivisibile la soluzione interpretativa adottata dai Giudici in quanto ai fini dell'applicazione dell'IMU sull'area hanno valorizzato il contenuto del certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune, non essendo al contrario rilevante l'inserimento dell'area, sulla quale, peraltro, nel caso concreto vigeva un divieto assoluto di edificazione, tra quelle edificabili secondo il solo piano regolatore generale per di più non approvato.

Francesco Cimmino

Riferimenti normativi: legge art. 1 co. 739-783; legge 160/2019.
Riferimenti giurisprudenziali: C. Stato 03/02/2023, n. 1182.
Corte di Cassazione: nn. 23339/13; 23339/13; 564/17; 21080/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4752/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino

Finanza locale – IMU - ICI - TASI - Imposta municipale unica – Esenzioni – Immobili esente dal tributo – Destinazione a fini istituzionali – Esenzione IMU – Alloggi di servizi – Tassatività.

SINTESI SENTENZA

In materia di IMU, l'esenzione riconosciuta dall'art. 7, co 1, lett. a), del d.lgs. n. 504/92, per gli immobili posseduti dagli enti concessionari, in concessione demaniale, spetta soltanto ove gli stessi siano direttamente ed immediatamente destinati a finalità istituzionali, sicché la stessa non spetta quando il bene sia utilizzato per esigenze di preminente carattere privato dietro pagamento di un canone. Nel caso di specie, la Corte di Giustizia tributaria non ha riconosciuto la finalità istituzionale agli immobili di proprietà del Ministero della Difesa destinati ad attività privata.

COMMENTO

Gli alloggi del Ministero della Difesa destinati al godimento personale e privato di terzi a fronte del pagamento di un canone non rientrano nell'esenzione IMU prevista dall'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992.

In particolare, la controversia riguarda l'assoggettamento ad IMU di alcuni immobili, di proprietà del Ministero della difesa, destinati ad attività ricettiva a pagamento rivolta ai dipendenti del medesimo ed ai loro familiari.

La Corte di giustizia tributaria regionale ha respinto le richieste del Ministero avverso il Comune, evidenziando come nella fattispecie non possa invocarsi l'esenzione di legge.

In particolare, ci si riferisce alla disposizione contenuta nell'art. 7, co., 1, lett. a, del d.lgs. n. 504/1992, all'analoga (ma non identica) norma dell'art. 9, co. 9, del d.lgs. n. 23/2011 e, oggi, alla disposizione del co. 759, lett. a, dell'art. 1 della l. n. 160/2019, che dal 2020 ha riscritto la disciplina dell'imposta municipale propria.

Le diverse disposizioni normative prevedono tutte l'esenzione dall'imposta degli immobili posseduti dallo Stato ed altri soggetti pubblici dalle stesse individuati destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

La giurisprudenza della Corte di cassazione ha da tempo affermato che tale disposizione richiede un presupposto soggettivo, ossia che il possessore dell'immobile (vale a dire per quanto riguarda il tributo il proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento) sia anche il diretto utilizzatore dello stesso ed un presupposto oggettivo, vale a dire la destinazione dell'immobile esclusivamente e direttamente a compiti istituzionali. Quest'ultima destinazione presuppone non qualsivoglia impiego dell'immobile per finalità latamente ed anche indirettamente riconducibili all'oggetto istituzionale ed alla funzione o servizio pubblico dell'ente possessore, bensì la sua utilizzazione «diretta» ed «immediata» per l'assolvimento della finalità d'istituto, tale non potendosi considerare l'affidamento o la concessione del bene al godimento personale e privato di terzi a fronte del pagamento di un canone.

Seppure gli immobili, nel caso di specie, sono utilizzati “per godimento personale e privato di terzi a fronte del pagamento di un canone”, il giudice di secondo grado rammenta il carattere tassativo dell'esenzione e la necessità di interpretare la disposizione di legge che la prevede secondo un criterio restrittivo che esclude la possibilità di qualsiasi agevolazione per gli immobili "indirettamente" utilizzati a tali fini istituzionali. La disposizione richiede, invece, l'utilizzazione dell'immobile «diretta» ed «immediata» per l'assolvimento della finalità

d'istituto, «tale non potendosi considerare l'affidamento o la concessione del bene al godimento personale e privato di terzi a fronte del pagamento di un canone».
Significativa è la precisazione della Corte, dunque, nel ribadire che le disposizioni tributarie speciali sono idonee a prevalere sulla disciplina classificatoria degli immobili di servizio, principalmente affidata a normativa secondaria o interna. La locuzione "compiti istituzionali", infatti, si riferisce a quelle funzioni che costituiscono la ragion d'essere dell'ente e, pertanto, possono essere svolte solo da quest'ultimo e non va confusa con il concetto di servizio pubblico che può, invece, essere svolto anche da un privato. Inoltre, precisano i giudici, il fatto che gli immobili siano classificabili quali infrastrutture militari e che il canone concessorio sia percepito quale rimborso dei costi di manutenzione dello stabile (e non di compenso di attività lucrativa) non può dirsi dirimente atteso che non è possibile affermare che la finalità propria del Demanio militare sia quella si assicurare l'alloggio dei militari in servizio.
In definitiva, l'esenzione spetta solo se l'immobile è utilizzato direttamente dal soggetto pubblico per svolgere esclusivamente compiti istituzionali, ossia sia utilizzato per l'attività istituzionale dell'ente (ad esempio come sede o ufficio), ma non nel caso in cui il bene sia utilizzato per attività di carattere privato e costituenti un mero effetto o una mera conseguenza dell'attività svolta dall'ente medesimo.

Rossella Miceli

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1992; d.lgs.n. 23/11; L. n. 160/19.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione. n. 381/06; 20577/05; 14094/10; 20850/10; 6925/11; 30731/11; 15025/2015; *26453/17;26431/17; 1694/18; 3268/19; 9005/24.*
Prassi: *Circolare Dipartimento Finanze n. 2, 16 luglio 2024.*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4790/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI - Agevolazioni ed esenzioni.

SINTESI DELLA SENTENZA
Con riguardo all'agevolazione prevista per l'IMU, l'art. 13, co. 2, del d.l. n. 201/2011 contiene un'inequivocabile limitazione dell'esenzione ad un'unica unità immobiliare destinata ad abitazione principale. Ne consegue l'impossibilità di estendere all'IMU il pregresso orientamento giurisprudenziale formatosi in materia di ICI, secondo il quale il contemporaneo utilizzo di più unità immobiliari consente l'applicazione, per tutte, dell'esenzione prevista per l'abitazione principale, assumendo rilievo a tal fine non il loro numero ma l'effettivo impiego ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato.
COMMENTO
Nella sentenza in commento i giudici di merito si occupano della portata dell'agevolazione prevista per l'IMU dall'articolo 13, comma 2, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (e successive modificazioni). Ebbene, diversificandosi in modo evidente dalla previsione sull'ICI in tema di agevolazione relativa al possesso di abitazione principale, la suddetta disposizione prevede testualmente che per "*abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente*". Ne consegue, anche considerata la natura di stretta interpretazione delle norme agevolative condivisa dalla Corte costituzionale, come pure notano i giudici, l'impossibilità di estendere all'IMU il pregresso orientamento giurisprudenziale formatosi in materia di ICI secondo il quale il contemporaneo utilizzo di più unità immobiliari consente l'applicazione, per tutte, dell'esenzione prevista per l'abitazione principale, assumendo rilievo a tal fine non il loro numero ma l'effettivo impiego ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato.

Alla base della disposizione *de qua* c'è infatti la necessità di limitare ad un'unica unità immobiliare, destinata ad abitazione principale, l'esenzione dall'IMU, come ribadito di recente anche dalla Suprema Corte di Cassazione.

Rossella Miceli

Riferimenti normativi: art. 13, comma 2, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, nella l. 24 dicembre 2011, n. 214. .
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n:. n. 242/2017.
Corte di Cassazione: nn. 20368/2018; 17015/2019; 4530/2024.
Prassi: Circolare n. 3/DF/2012 MEF, in part. pag. 10 e seguenti.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4794/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Diniego di rimborso – Fabbricato abusivamente occupato – Immobile non sgomberabile– Reato di invasione di edifici e di violazione di domicilio– Denuncia all'autorità giudiziaria – Assenza del possesso – Mancanza di soggettività passiva – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Azzeramento dell'indice di capacità economica.

SINTESI DELLA SENTENZA
È legittima la richiesta di rimborso dell'IMU e della TASI pagata dal proprietario di un fabbricato in relazione agli anni in cui è stato occupato abusivamente, perché il diritto di proprietà dell'immobile, durante tale periodo, non costituisce un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso. Come ha affermato la Corte Costituzionale, infatti, è irragionevole affermare che in tale situazione sussista la capacità contributiva del proprietario. Nel caso di specie il fabbricato è stato occupato nel 2013 e, nonostante la denuncia all'autorità giudiziaria e le numerose iniziative per ottenerne lo sgombero, è stato liberato soltanto nel 2017.

COMMENTO
L'IMU è un'imposta gravante sugli immobili il cui presupposto è rappresentato dal possesso degli stessi e i cui soggetti passivi sono individuati nel proprietario ovvero nel titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie.
Introdotta dagli artt. 8 e 9 d.lgs.23/2011 e dall'art. 13 d.l. 201/2011 in sostituzione dell'ICI, con l'art. 1 co. 639 L. 147/2013 – disciplina vigente *ratione temporis* e fino al 2019 – è stata inserita insieme alla TASI (tributo a carico sia del possessore sia dell'utilizzatore dell'immobile) e alla TARI (tributo a carico invece del solo utilizzatore dell'immobile) all'interno dell'imposta unica comunale (IUC).
La questione di cui si occupa la pronuncia in commento riguarda la nozione di possesso rilevante ai fini IMU e TASI, secondo la disciplina vigente all'epoca dei fatti (anni dal 2013 al 2017), nel caso in cui il proprietario di un immobile non abbia di fatto il possesso del bene, ai sensi dell'art. 1140 c.c., a causa dell'occupazione abusiva del predetto, con ipotesi di reato di invasione di edifici e di violazione di domicilio ex artt. 633 e 641 c.p., dato che in siffatta circostanza il diritto di proprietà non rivelerebbe, in realtà, alcuna ricchezza per il proprietario.
Nel decidere il caso di specie, la Corte di merito richiama la sentenza della Corte Costituzionale n. 60/2024 che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 9 co. 1 d.lgs.23/2011 – per violazione dell'art. 3 co. 1 e 53 co. 1 Cost. – per non prevedere l'esenzione dal pagamento dell'IMU per gli immobili occupati abusivamente e, pertanto, non utilizzabili né disponibili, purché l'occupazione sia stata tempestivamente denunciata o sia stata iniziata azione giudiziaria penale. Come sottolinea il collegio di merito, i giudici costituzionali hanno precisato che "*indipendentemente dalla nozione di possesso cui debba farsi riferimento a proposito dell'IMU, è irragionevole affermare che sussista la capacità*

contributiva del proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile e si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto".
Ne consegue che, finché permane l'occupazione abusiva del fabbricato, il diritto di proprietà non costituisce un adeguato indice rivelatore di ricchezza e, quindi, di capacità contributiva ai fini IMU e TASI, a condizione che il proprietario si sia immediatamente attivato per sporgere denuncia all'autorità giudiziaria e siano state intraprese tutte le attività necessarie per ottenere la liberazione e lo sgombero del fabbricato.
La pronuncia in commento assume rilevanza per tutti i casi in cui è ancora applicabile, *ratione temporis*, l'imposta unica comunale prevista dall'art. 1 co. 639 l. 147/2013, ossia per le contestazioni relative agli anni dal 2014 al 2019. Infatti, ai sensi dell'art. 1 co. 738 L. 160/2019, a decorrere dal 1° gennaio 2020, l'IUC è stata abolita (ad eccezione della TARI) e l'IMU è regolata dalla stessa L. 160/2019. Con la nuova disciplina la questione affrontata dalla sentenza in commento viene risolta direttamente dal legislatore, che con l'art. 1 co. 81 l. 197/2022 ha modificato l'art. 1 co. 759 l. 160/2019 prevedendo nella nuova lettera g-bis) l'esenzione dall'IMU "*per gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reato di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata preSentenza n:ata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale*".

Rossella Miceli

Riferimenti normativi: d.lgs.23/2011; d.lgs.201/2011; l. 147/2013; art. 1140 c.c.; l. 160/2019; l. 197/2022.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sentenza n. 60/24.
Corte di Cassazione: n. 29658/21; 29868/21; 9957/23; 14477/24; 16687/24; 19458/24; 19465/24; 19471/24; 19478/24; 19507/24.
Prassi: Circolari nn. 5/E/2013 MEF; 1/DF/2016 MEF; Risoluzioni n. 10/DF/2015 MEF; 8/DF/2015 MEF; 7/DF/2015 MEF; 1/DF/2020 MEF; 2/DF/2020 MEF.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5361/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Pannone.
Finanza Locale – IMU - ICI - TASI – Agevolazioni – Riduzione base imponibile del 50% – Immobili inagibili o inabitabili – Stato di inagibilità noto all'ente impositore – Contribuente esonerato da ulteriori adempimenti formali – Principio di collaborazione e buona fede – Statuto del Contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di IMU, il contribuente ha diritto alla riduzione del 50% della base imponibile per immobili dichiarati inagibili o inabitabili, anche in assenza di una formale dichiarazione preventiva da parte del contribuente, se l'ente impositore è già a conoscenza dello stato dell'immobile. Nel caso di specie, è stato affermato che la società contribuente non era obbligata a presentare una dichiarazione sostitutiva o una perizia tecnica, poiché l'inagibilità degli immobili era perfettamente nota all'amministrazione comunale tramite ordinanze emesse dallo stesso Sindaco. La mancata presentazione della dichiarazione costituisce un vizio formale che non può però pregiudicare l'applicazione del regime agevolato, in ossequio ai principi di collaborazione e buona fede tra contribuente e amministrazione, di cui agli artt. 6 e 10 dello Statuto del Contribuente.

COMMENTO
In base all'art. 13, co. 3, del d.l. 201/2011, vigente *ratione temporis*, il contribuente ha diritto alla riduzione del 50% della base imponibile IMU per immobili dichiarati inagibili o inabitabili. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il

contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva.
Tale disposizione è stata successivamente sostituita dall'art. 1, co. 747, lett. b), della legge di Bilancio 2020 (l. 160/2019) che ha confermato la riduzione IMU per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.
Come per il passato, lo stato di inagibilità e inabitabilità deve essere dichiarato e documentato dal contribuente.
Tuttavia, è da riconoscere che, se l'ente impositore è perfettamente a conoscenza dello stato di inagibilità e inutilizzabilità delle unità immobiliari, il beneficio è parimenti applicabile anche in assenza della relativa richiesta da parte del medesimo. Nei rapporti tra ente impositore e contribuente vale, infatti, il principio di collaborazione e di buona fede, sancito dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente (l. 212/2000), di cui è espressione anche la regola secondo la quale al contribuente non può essere richiesta la prova dei fatti documentalmente noti all'ente impositore (art. 6, co. 4, l. 212/2000).
Ciò implica che l'Amministrazione non può ignorare informazioni già in suo possesso per negare un'agevolazione. In altre parole, la mancata presentazione della dichiarazione di inagibilità non può prevalere su fatti già noti all'ente, che avrebbero con sentenza n:ito l'applicazione della riduzione.
La sentenza in commento, inserendosi nel solco ben tracciato dalla giurisprudenza di legittimità (*ex multis* Cass. n. 18463/2016, n. 4243/2021, n. 1263/2021), attribuisce importanza determinante alla conoscenza dell'ente impositore riguardo alla situazione dell'immobile, ribadendo così che i vizi meramente formali non devono costituire un ostacolo al riconoscimento di agevolazioni fiscali spettanti.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92;l. 212/00; d.l. 201/11, conv. l. 214/11; d.l. 16/12 conv. l. 44/12; l. 160/19.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 18453/16; 1263/21; 11130/21; 4243/21; 19665/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5435/2024, depositata il 3/9/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Flamini.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Area edificabile successivamente assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta – Presupposto impositivo ai fini TASI – Esclusione – Fondamento.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di TASI, analogamente a quanto stabilito in materia di ICI con sentenza n. 23902/20 dalle SS.UU. della Cassazione, un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di "compensazione urbanistica", non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio attribuito ad un contribuente nell'ambito della procedura di compensazione non ha natura reale, non inerendo al terreno, non costituendo una qualità intrinseca del medesimo e non essendo trasferibile separatamente da esso. Nel caso di specie, in applicazione di tale principio, è stata confermata la sentenza di primo grado che aveva annullato un avviso di accertamento TASI emesso dall'ente comunale per omessa dichiarazione e omesso versamento della predetta imposta (avente quale presupposto il possesso di un'area edificabile) in relazione a diritti edificatori attribuiti quale compensazione della cessione, nell'ambito di un programma di recupero urbano, di aree destinate a verde pubblico con vincolo di inedificabilità assoluta.

COMMENTO
Rispetto alla ricostruzione, ormai consolidata in seno alla giurisprudenza di legittimità (*ex plurimis*, Cass. nn. 18991/19, 11447/18, 26452/17, 16751/04), che statuisce l'imponibilità ai fini ICI/IMU dell'area considerata edificabile dagli strumenti urbanistici generali, a prescindere da eventuali piani attuativi o particolareggiati, la cui mancanza, diminuendo le potenzialità edificatorie, potrebbe tutt'al più influire sulla base imponibile del tributo, si contrapponeva l'orientamento (Cass. nn. 21644/04, 21573/04) che, in un'ottica maggiormente garantista, ai fini dell'assoggettamento ad imposizione, non riteneva sufficiente la mera edificabilità risultante dal piano regolatore generale, ma richiedeva l'adozione di piani urbanistici particolareggiati o di lottizzazione.
Il legislatore (v. art. 11-*quaterdicies*, co. 16, d.l. 203/05, conv. dalla l. 248/05), operando un'interpretazione autentica dell'art. 2, co. 1, lett. b), d. lgs. n. 504/92, ha recepito l'indirizzo "sostanzialistico", reputando edificabili, nell'ambito della fiscalità locale, le aree utilizzabili a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dall'ente comunale, a prescindere dall'approvazione regionale e dall'adozione di strumenti attuativi, attribuendo quindi rilevanza alla mera edificabilità "potenziale" (o "virtuale") dell'area.
Pertanto, la nozione tributaria di area edificabile, valorizzando un concetto di edificabilità "in divenire", piuttosto che aspetti di natura puramente giuridica, risente dei riflessi economici degli strumenti urbanistici.
Tuttavia, qualora l'area, in origine edificabile, sia gravata, come nel caso trattato dalla sentenza in commento, da vincoli pubblicistici di inedificabilità assoluta, anche di natura paesaggistica, l'area deve ritenersi insuscettibile di utilizzazione edificatoria, in quanto la sussistenza del detto vincolo preclude ogni forma di trasformazione e sfruttamento della stessa in termini di *ius aedificandi*, non consentendone lo sfruttamento economico ai proprietari.
A soluzione diversa non si giunge nemmeno argomentando dalla nozione di edificabilità e dall'incremento di valore conseguente alla compensazione urbanistica (oggetto della sentenza in esame), posto che la mera promessa di assegnazione di un'area edificabile, in compensazione di quella iniziale, non è di per sé idonea a conferire alcun diritto al privato (risolvendosi in una semplice situazione di aspettativa soggetta a discrezionalità amministrativa) e nella quale, mancando *medio tempore* l'area di atterraggio dei diritti edificatori, il contribuente non è messo nella condizione di un effettivo utilizzo della potenzialità edificatoria dell'area.

Michele Incoronato

Riferimenti normativi: l. 208/15, d. lgs. 504/92, d.l. 203/05, d.l. 223/06.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 23902/20, 1038/23, 18991/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5708/2024, depositata il 23/09/2024 – Pres. e Rel. Lo Surdo.
Finanza locale – IMU- ICI -TASI – Esenzione – Accertamento - Avviso di accertamento - Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di giustizia tributaria di II° grado di Roma, con la sentenza che qui si annota, ha affermato, riformando la decisione del Giudice di prime cure, che, ai fini dell'esenzione dell'Imu, la diversa residenza del soggetto passivo da quella del coniuge, non è più dirimente, e ciò alla luce di quanto deciso autorevolmente dalla Corte costituzionale con la citata sentenza n. 209 del 2022.
Nella fattispecie, ha evidenziato il Giudice d'appello, l'appellante ha prodotto la prova di avere ivi utilizzato l'utenza elettrica, quella idrica e quella del gas, affermando, condivisibilmente, che l'entità eventualmente modesta dei consumi non è significativa, dal momento che dipende dalle

abitudini del singolo individuo che, nella specie, risiedeva da solo essendo la coniuge, per motivi di lavoro, come pure dimostrato, trasferita la residenza in provincia di Trento.

COMMENTO

1. La pronuncia del Giudice d'appello: i motivi della decisione

La circostanza che il coniuge abbia la residenza altrove, ha evidenziato la Corte di 2° grado, non è più dirimente, come sostanzialmente riconosciuto dallo stesso Comune di Lanuvio alla luce di quanto deciso dalla Corte costituzionale con la citata sentenza n. 209 del 2022.

L'appellante, ha osservato il Giudice di secondo grado, ha prodotto la prova di avere ivi utilizzato, anche nel 2016, l'utenza elettrica, quella idrica e quella del gas, affermando, condivisibilmente, che l'entità eventualmente modesta dei consumi non è significativa, dal momento che dipende dalle abitudini del singolo individuo che, nella specie, risiedeva da solo essendo la coniuge, per motivi di lavoro, come pure dimostrato, trasferita in provincia di Trento; che il Baccarini avesse adibito l'immobile solo a sede della sua ditta è affermazione non dimostrata, non risultando in atti la disponibilità di un diverso immobile in ipotesi destinato ad abitazione; e dovendo invece presumersi che l'abitazione del Baccarini coincidesse con l'immobile di residenza.

Può tuttavia essere accolta la richiesta della parte resistente di compensare le spese, in quanto all'epoca dell'accertamento le era stato sufficiente rilevare la diversa residenza del coniuge.

Sulla base di tali argomentazioni la Corte ha accolto l'appello e compensato le spese del giudizio.

2. – *La pretestuosa affermazione dell'Ufficio riguardo la residenza della coniuge del ricorrente*

1. Va osservato, *in primis*, che l'affermazione del 1° Giudice, secondo cui la coniuge del ricorrente risulta residente nel Comune di Mori (TN) e, per tale motivo, il ricorrente non avrebbe diritto all'esenzione IMU, appare priva di giuridico fondamento; deve infatti considerarsi pacifico che la circostanza che i coniugi dimorino in differenti Comuni risulta irrilevante ai fini del beneficio IMU.

È noto, in proposito, che tale tesi deve ormai ritenersi superata; ai fini dell'esenzione del tributo comunale, la legge non pone, contrariamente a quanto asserito dalla CGT di 1° grado, la condizione che il soggetto passivo d'imposta deve necessariamente risiedere *congiuntamente* con il proprio coniuge. Secondo tale irricevibile tesi il contribuente non sarebbe tenuto solo a dichiarare/allegare che presso tale immobile ha la residenza anagrafica, ma è tenuto, altresì, a dimostrare che quest'ultima costituisce anche la sua abitazione principale. Tale affermazione risulta priva di pregio.

2. Con tale affermazione il Giudice di 1° grado si è posto in netto contrasto con quanto sancito dalla Corte costituzionale con la nota sentenza n. 209 del 2022. In particolare, nel punto 9 della citata sentenza, il Giudice delle leggi ha precisato che "*In un contesto come quello attuale, infatti, caratterizzato dall'aumento della mobilità nel mercato del lavoro, dallo sviluppo dei sistemi di trasporto e tecnologici, dall'evoluzione dei costumi, è sempre meno rara l'ipotesi che persone unite in matrimonio o unione civile concordino di vivere in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale".*

"In tal caso, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dell'abitazione principale, non ritenere sufficiente la residenza e – si noti bene – la dimora abituale in un determinato immobile (cioè un dato facilmente accertabile, come si preciserà di seguito, attraverso i dovuti controlli), determina una evidente discriminazione rispetto a chi, in quanto singolo o convivente di

fatto, si vede riconosciuto il suddetto beneficio al semplice sussistere del doppio contestuale requisito della residenza e della dimora abituale nell'immobile di cui sia possessore".
*"Non vi è ragionevole motivo per discriminare tali situazioni: non può, infatti, essere evocato l'obbligo di coabitazione stabilito per i coniugi dall'art. 1843 del codice civile, dal momento che una determinazione consensuale o una giusta causa non impediscono loro, indiscussa l'*affectio coniugalis*, di stabilire residenze disgiunte (*ex plurimis*, Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 28 gennaio 2021, n. 1785). Né a tale possibilità si oppongono le norme sulla "residenza familiare" dei coniugi (art. 144 cod. civ.) o "comune" degli uniti civilmente (art. 1, comma 12, della legge 20 maggio 2016, n. 76, recante «Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze»)".*
"Inoltre, il secondo comma dell'art. 45 cod. civ., contemplando l'ipotesi di residenze disgiunte, conferma la possibilità per i genitori di avere una propria residenza personale".
"Nella norma censurata, invece, attraverso il riferimento al nucleo familiare, tale ipotesi finisce per determinare il venir meno del beneficio, deteriorando così, in senso discriminatorio, la logica che consente al singolo o ai conviventi di fatto di godere pro capite delle esenzioni per i rispettivi immobili dove si realizza il requisito della dimora e della residenza abituale".
3. Ora, è di tutta evidenza come l'interpretazione del Giudice di 1° Grado - che, si ribadisce, si è posto in netto contrasto con i principi stabiliti dalla Corte costituzionale - risulta del tutto irragionevole atteso che il Giudice delle leggi ha dichiarato l'incostituzionalità di tale norma.
4. Vale la pena di evidenziare che, in precedenza, lo stesso Ministero dell'economia e delle finanze, con circolare 18 maggio 2012, n. 3/F e con riferimento ai tributi comunali, ha precisato "*nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, l'aliquota e la detrazione per l'abitazione principale e per le relative pertinenze devono essere uniche per nucleo familiare indipendentemente dalla dimora abituale e dalla residenza anagrafica dei rispettivi componenti*".
Con la medesima circolare anche il MEF ha preso in considerazione l'ipotesi che i coniugi possano aver stabilito la loro residenza anagrafica in due Comuni diversi. In tal caso, il Ministero ha preso atto che "… *il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro comune, ad esempio, per esigenze lavorative*" (vedi § 6. della citata circolare).
Con tale affermazione il Ministero ha correttamente riconosciuto il diritto all'esenzione dal pagamento del tributo comunale per quei coniugi residenti in differenti Comuni.
5. La Corte di primo grado ha inoltre eccepito, con formula sintetica, che le utenze risultanti attive comprovassero, dati i bassi consumi e la tipologia, che l'immobile fosse utilizzato come ufficio, avendo il contribuente uno studio di architettura.
6. L'appellante ha contestato tale decisione citando, da una parte, la sentenza n. 209 del 2022 del Giudice delle leggi e, dall'altra, allegando idonea documentazione con cui ha dimostrato sia l'esistenza di utenze elettriche, idriche e del gas osservando che i bassi consumi non sono sufficienti per escludere l'utilizzo dell'abitazione trattandosi di singolo soggetto con abitudini che non comportano la presenza in casa ed un uso delle utenze molto frequente.
L'affermazione dell'appellante appare chiaramente fondata: ogni soggetto è infatti libero, fino a prova contraria, di gestire il suo *modus vivendi.* E così, a puro titolo esemplificativo, ogni individuo, specialmente se *single* o non convivente con il coniuge, può decidere di consumare i pasti presso i locali pubblici o con amici o parenti; è evidente che, in tali ipotesi i consumi energetici non potranno che risultare fortemente ridotti.

Il Giudice di *prime cure* - e lo stesso Comune - non hanno, evidentemente, tenuto conto dell'antichissimo principio (risalente al diritto romano e presente in tutti gli ordinamenti moderni) secondo cui l'onere della prova è a carico di colui che intende far valere un diritto in giudizio (vedi, in proposito l'art. 2697 del codice civile).
7. Il Comune pur insistendo nella sua tesi ha chiesto, in subordine, la compensazione delle spese di giudizio basando il suo ragionamento con l'argomentazione che l'accertamento risulta essere emesso in data anteriore alla pronuncia della Corte costituzionale con la conseguenza che, inizialmente, era sufficiente il fatto che la moglie del contribuente fosse residente altrove per fondare la richiesta del tributo e non riconoscere l'esenzione per l'abitazione principale.
Tale affermazione appare chiaramente contraddittoria e, in ogni caso, priva di giuridico fondamento. È infatti noto che quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione, *con effetti ex tunc* (vedi art. 136 Cost.). In tali casi, dall'annullamento della norma deriva, non solo il divieto di applicazione per il futuro di essa, ma anche la cessazione degli effetti prodottisi in precedenza. Ciò appare coerente con la *ratio legis* diretta a non consentire la produzione degli effetti legali, anche precorsi, in quanto "viziati" da una norma dichiarata incostituzionale.
Priva di pregio appare, quindi, l'affermazione del Comune.

Roberta Gambioli

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza 6075/2024, depositata l'11/10/2024 – Pres. e Rel. Mazzi.
Finanza locale – IMU ICI TASI- Rettifica della rendita catastale – Efficacia giuridica della variazione a decorrere dalla notifica – Annullamento dell'avviso di accertamento catastale – Atto presupposto – Caducazione dell'avviso di liquidazione dell'Imu.

SINTESI DELLA SENTENZA
Gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali di terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione al contribuente. L'omessa notifica preclude l'utilizzazione della rendita ai fini della determinazione della base imponibile dell'IMU o TASI.
Nella fattispecie scrutinata, la CGT di II grado ha ritenuto illegittima la pretesa avanzata dall'Ente locale ai fini IMU, avendo rilevato, in relazione ad alcuni degli immobili accertati, l'intervenuto annullamento in via giudiziale dell'accertamento catastale costituente atto prodromico e, con riferimento ad altre unità immobiliari, l'inefficacia giuridica della variazione della rendita ai fini della determinazione della base imponibile IMU, in assenza di rituale notificazione al contribuente dell'atto di variazione.
Il potere di determinare o variare la rendita va riconosciuto in capo al solo Ufficio del Territorio, unico ente dotato di legittimazione passiva nel giudizio avverso la rendita.

COMMENTO
Ai sensi dell'art. 74, co. 1, della L. 21.11.2000 *" a decorrere dal 1° gennaio 2020, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita".*
La giurisprudenza di legittimità e la prassi hanno chiarito l'ambito applicativo di tale disposizione, dirimendo la questione sorta circa l'utilizzabilità, a fini impositivi, della rendita attribuita o modificata per i periodi d'imposta che precedono la notifica del relativo atto. È ormai consolidato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui, riconoscendo alla notificazione della variazione della rendita all'intestatario della partita catastale la condizione

legale di efficacia della rendita, è precluso l'utilizzo della stessa a fini impositivi anteriormente alla sua rituale notificazione.
Stante la natura non costitutiva dell'atto di attribuzione o modificazione della rendita, ma meramente accertativa della situazione catastale degli immobili, l'Ente locale può applicare la rendita anche alle annualità pregresse in ordine alle quali la posizione IMU non risulti essere definita.
La Corte di Cassazione, con orientamento costante, ha, altresì, qualificato come ordinatorio il termine di 12 mesi entro cui l'Agenzia delle Entrate deve determinare la rendita catastale definitiva a seguito di procedura Docfa, da cui consegue che il decorso di tale termine non determina per la stessa la decadenza dal potere di rettifica.
La prassi di riferimento si è posta in continuità con le posizioni espresse dal richiamato indirizzo giurisprudenziale, ribadendone le conclusioni.

Federica Gardano
Valentina Tesei

Riferimenti normativi: l. 342/2000; d.m. 701/1994.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 3160/11 (SS.UU.); 25666/2024; 23777/2024; 5861/22; 35579/22.
Prassi: Circolare 7/E/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 2, Sentenza n. 6253/2024, depositata il 21/10/2024, Pres. Liotta, Rel. Baldovini.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Programma di compensazione urbanistica – Successivo vincolo di inedificabilità assoluta dell'area – Natura del diritto edificatorio compensativo – Assenza del presupposto impositivo "oggettivo".

SINTESI DELLA SENTENZA
L'assoggettabilità di un'area all'imposta ICI/IMU si determina solamente a seguito del perfezionamento del programma di compensazione urbanistica, dell'approvazione dei piani urbanistici e dell'individuazione esatta delle volumetrie concordate in compensazione e dell'identificazione delle aree per il tramite degli identificativi catastali (Cass., n. 1038/2023); un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di compensazione urbanistica, non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce il terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso (Cass., SS.UU. n. 23902/2020).

COMMENTO
Con la pronuncia in esame la C.G.T. di II grado del Lazio rigettava il gravame del Comune di Roma confermando la sentenza impugnata.
La pronuncia concerne un avviso di accertamento avente ad oggetto la maggiore imposta IMU dovuta per omesso versamento relativamente all'anno 2016; il contribuente proponeva ricorso affermando di essere stato proprietario di terreni siti nel Comune di Roma, ad esso ceduti a titolo gratuito in data 21.06.2013 nell'ambito del Programma di Recupero Urbano del Comparto "Primavalle-Torrevecchia", dall'Ente destinati a "verde pubblico" con vincolo di inedificabilità assoluta. Il ricorrente lamentava l'illegittimità dell'avviso d'accertamento per tassazione di meri "diritti edificatori", avviso emesso, pertanto, in assenza del presupposto impositivo "oggettivo" dell'IMU.
Il fenomeno della circolazione dei diritti edificatori, nel dibattito giurisprudenziale e dottrinale, ha riguardato principalmente la loro natura giuridica e le implicazioni fiscali (rilevanza

tributaria, ai fini ICI, di aree inserite in programmi amministrativi territoriali attributivi di diritti edificatori) derivanti dalla loro trasferibilità.
I diritti edificatori, non riconducibili ad una categoria unitaria, originano dai fenomeni perequativi, che, comportando una scissione fra titolarità del fondo e *ius aedificandi* del suolo, hanno condotto l'attenzione degli interpreti e della giurisprudenza sulla capacità edificatoria dell'area, ossia il diritto edificatorio connesso alla stessa, suscettibile di circolazione indipendente.
Si possono distinguere diversi strumenti perequativi, a seconda delle finalità perseguite dalla Pubblica Amministrazione. Tra queste figurano la perequazione urbanistica, deputata a ripartire la capacità volumetrica su vari terreni, con conseguente "atterraggio" del diritto edificatorio su altro terreno diverso da quello di "decollo"; la compensazione urbanistica, dove, a seguito di apposizione di un vincolo di inedificabilità assoluta o di esproprio su un terreno, nell'ottica della redistribuzione, la P.A. individua l'area di "atterraggio" nella quale il titolare del fondo di "decollo" potrà esercitare la capacità edificatoria.
La fase intermedia, c.d. del "volo", comporta la circolazione del diritto edificatorio separatamente dal fondo da cui origina.
L'assenza di una chiara qualificazione giuridica dei detti diritti, tuttavia, ha generato incertezze sia in dottrina che in giurisprudenza.
Il comune denominatore dei diritti edificatori è l'art. 2643, n. 2-bis, cod. civ., introdotto nel 2011, che, recependo esperienze straniere, ha disciplinato la trascrivibilità dei diritti edificatori, senza, però, chiarirne la natura reale, ostacolata, invero, proprio dal loro totale distacco dal fondo di origine e dalla loro conseguente perfetta ed autonoma ambulatorietà.
Il dibattito circa la natura giuridica si è soffermato su tre distinte e possibili ricostruzioni normative, ossia l'alternativo inquadramento nelle categorie dei diritti reali, delle *obbligazioni propter rem* e dei semplici diritti personali.
Alcuni autori hanno sostenuto la natura di diritti reali dei diritti edificatori, argomentando sulla base della relazione diretta e stabile sussistente fra i detti diritti e il bene immobile originario. L'impostazione, tuttavia, è stata contestata, poiché i diritti edificatori non sempre derivano da una intrinseca qualità del fondo, quanto da una decisione amministrativa resa nell'ambito della pianificazione urbanistica (come nel caso di specie). L'inserimento dei contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano diritti edificatori nel regime generale di trascrivibilità degli atti relativi ai beni immobili, previsto dall'art. 2643 c.c., non può essere, inoltre, interpretato come prova della natura reale di tali diritti. La norma si limita a fare riferimento, in termini generici, ai diritti che possono essere oggetto di contratti, senza fornire indicazioni utili per definirne il contenuto o gli effetti, non ricavandosi dalla stessa alcun elemento che confermi la realità del diritto; inoltre, lo stesso regime di trascrivibilità previsto dall'art. 2643 c.c. include anche atti che producono effetti puramente obbligatori, come i contratti di locazione con durata superiore a nove anni o i contratti preliminari (art. 2645-bis c.c.), con la conseguenza che la trascrivibilità non implica necessariamente la natura reale dell'istituto.
Un'altra tesi suggerisce che i diritti edificatori possano essere considerati *obbligazioni propter rem*, ossia obbligazioni che sorgono in capo al proprietario di un bene immobile in ragione della titolarità del bene stesso. Questa qualificazione, che si adeguerebbe alle situazioni in cui il diritto edificatorio è vincolato a determinati obblighi urbanistici o condizioni imposte dal piano regolatore generale, presenta tuttavia la criticità della inerenza, atteso che i diritti edificatori sono perlopiù trasferiti indipendentemente dal fondo da cui derivano. Inoltre, le *obbligazioni propter rem* sono caratterizzate dal requisito della tipicità, con la

conseguenza che possono sorgere per contratto solo nei casi e col contenuto espressamente previsti dalla legge.
Infine, secondo una terza impostazione, i diritti edificatori sono da considerarsi diritti personali di natura obbligatoria, come tali autonomamente trasferibili e non legati da un legame diretto col suolo.
Con il principio di diritto sancito dalle Sezioni Unite per via della sentenza n. 23902/2020, la giurisprudenza di legittimità ha preso posizione in merito alla natura giuridica e alla rilevanza fiscale dei diritti edificatori compensativi: “In tema di ICI, un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di "compensazione urbanistica" non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso”.
Con esso si è affiancato il precedente orientamento, espresso con riguardo ai diritti edificatori scaturenti da perequazione urbanistica, secondo cui “la nozione di area fabbricabile è da intendersi riferita alla «mera potenzialità edificatoria» cosicché, ai fini della determinazione della base imponibile, era necessario soppesare non il valore catastale ma, in una con l’incidenza degli oneri di urbanizzazione, la minore o maggiore attualità di tale potenzialità edificatoria” (Cass. SS.UU. n. 25506/2006) ed in virtù del quale, nel 2018, la Corte Suprema aveva ritenuto assoggettabili ad ICI – sulla base del richiamato criterio della mera potenzialità edificatoria – i terreni compresi in una perequazione urbanistica, ricadenti in un’area destinata a verde pubblico e viabilità, alla quale, in base al meccanismo perequativo, era stato attribuito un indice edificatorio: “E' assoggettato ad ICI il terreno inserito nell'ambito di una "perequazione urbanistica", per effetto della quale viene attribuito un valore edificatorio uniforme a tutte le proprietà destinate alla trasformazione di uno o più ambiti del territorio comunale, a prescindere dalla effettiva localizzazione dei diritti edificatori, trasferibili e negoziabili separatamente dal suolo, atteso che l'applicazione di tale imposta presuppone il possesso di immobili aventi potenzialità edificatoria, sebbene non immediatamente attuabile, desunta dalla qualificazione operata nel piano regolatore generale anche semplicemente adottato” (Cass., Sentenza n:. n. 27575 del 2018).
Al fine di inquadrare la problematica dal punto di vista tributario, giova sottolineare che la disciplina ICI è recata dal d.lgs.n. 504 del 1992, che all’articolo 1 annovera, quale presupposto dell’imposta, «il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli», per poi specificare, all’articolo 2 che «per area fabbricabile si intende l’area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell’indennità di espropriazione per pubblica utilità»; pertanto, posto che la disciplina ICI, nell’ambito della fiscalità locale, funge altresì da «matrice di riferimento anche per i tributi che si sono ad essa succeduti (d.lgs.n. 23 del 2011, Imu; L. n. 147 del 2013, Iuc-Tasi; L. n. 160 del 2019, nuova Imu) e che hanno accolto la medesima nozione di area fabbricabile, la fattispecie impositiva è incentrata, da un lato, sulla tassativa ed esaustiva elencazione dei beni immobili colpiti (fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli) e, dall’altro, su una relazione di realità con tali immobili».
Proprio il presupposto impositivo oggettivo della “relazione di realità” dell’imposta con gli immobili colpiti difetta nel caso di specie e, in termini generali, nell’attuale inquadramento giuridico che le Sezioni Unite operano dei diritti edificatori compensativi.
Con la sentenza delle Sezioni Unite del 2020, nello specifico, si è affrontato il caso in cui l’area, già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, fosse inserita in

un programma di compensazione urbanistica; si trattava di stabilire se tale area fosse da considerare edificabile ai fini ICI ancorché il procedimento compensatorio non si fosse ancora concluso, «non essendo stata specificamente individuata ed assegnata al proprietario la cd. area di atterraggio, ossia l'area sulla quale deve essere trasferita l'edificabilità già cessata sull'area cd. di decollo».
Le Sezioni Unite hanno escluso l'imponibilità ICI, come area edificabile, del terreno dal quale origina il diritto edificatorio compensativo, atteso che – ferme alcune previsioni di natura eccezionale e derogatoria – gli elementi costitutivi generali del tributo fanno inequivoco riferimento al sostrato reale dell'imposta «e questo sostrato reale fa certamente difetto nel caso del diritto edificatorio compensativo».
In conclusione, la C.G.T. di II grado del Lazio, nel respingere l'appello del Comune di Roma, si è conformata alla più recente giurisprudenza di legittimità, ritenendo insussistente il presupposto impositivo oggettivo dell'IMU in relazione ai diritti edificatori, mancando in essi il carattere reale presupposto dall'imposta.

Chiara Esposito

Riferimenti normativi: art. 2643, co. 2-bis, 2645-bis, cod. civ.; art. 1 ss. d.lgs. n. 504/1992; d.lgs. n. 23 del 2011; l. n. 147 del 2013; L. n. 160 del 2019.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sentenza n. 25506/2006; n. 27575/2018; n. 1038/2023; SS.UU. sentenza n. 23902/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio -Sez 1. Sentenza n. 6559/2024, depositata il 30/10/2024 - Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Finanza locale – IMU - ICI – TASI - Accertamento IMU - Non sussiste l'obbligo di dichiarazione del contribuente al fine di usufruire dell'agevolazione sugli immobili locati con contratto a canone concordato. Articolo 1 commi 53 e 54 della legge n.208/15 e d.l.201/2011 art.1, dm 30/10/2012.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'Agevolazione IMU prevista per gli immobili locati a canone concordato opera di diritto non sussistendo alcun obbligo dichiarativo in capo al conduttore dell'immobile, in attuazione del combinato disposto degli artt.1 c.53 e 54 della legge n.208/15 e d.l.201/2011 art.13, d.m. 30/10/2012, ed in ragione dell'articolo 6 legge.n.212/2000 "Statuto del contribuente".

COMMENTO
La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio affronta, in sede di appello respingendolo promosso dall'Ente locale, la questione della spettanza dell'imu agevolata in caso di contratto registrato a canone agevolato.
La legislazione sul caso in esame.
L'agevolazione IMU prevista per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge n.413/98 è stata introdotta dall'art.1 comma 53 e 54 della legge n.208/2015 che ha modificato l'articolo 13 del d.l.n.201 del 2011; in particolar modo con l'articolo 6 bis che così dispone: "*Per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge 9 dicembre 1998 n.431, l'imposta determinata applicando l'aliquota stabilità dal Comune ai sensi del comma 6, è ridotta al 75 per cento".*
Successivamente con il D.L.n.34/2019, la disposizione del comma 6 bis di cui al d.l.201/2011 è stata ulteriormente modificata, con l'aggiunta del seguendo periodo "*Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente comma il soggetto passivo è esonerato dall'attestazione del possesso del requisito mediante il modello di dichiarazione indicato all'art.9 comma 6 del d.l.14 marzo 2011 n.23 nonchè da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione."*

Ed infine, si annota anche l'ultimo intervento normativo è avvenuto nell'anno 2012 con il d.M. del 30 ottobre 2012 che così dispone " *per gli immobili locati la dichiarazione IMU non deve essere preSentenza n:ata nel caso di contratti di locazione e affitto registrati a partire dal 01 luglio 2010*"
Dal tenore letterale delle norme sopra citate è evidente, dunque, che l'agevolazione di che trattasi non è subordinata all'obbligo di dichiarazione da parte del soggetto con il relativo invio all'Ente locale poiché ed invece, l'agevolazione spetta ed opera ope legis .
La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio ha, dunque, correttamente interpretato ed applicato, al caso di specie, la normativa di riferimento.
Infatti, in tema di agevolazioni tributarie le Sezioni unite con la sentenza n.18574 depositata il 22 settembre 2016, hanno così statuito: *le norme che riconoscono agevolazioni o benefici fiscali in deroga all'ordinario regime d'imposizione sono norme ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale. Ed è la centralità stessa del criterio nel sistema dell'imposizione, al fine del perseguimento degli equilibri cui l'imposizione deve mirare in ottemperanza ai principi di cui agli artt. 23, 53 e 81 Cost. (cfr. C. cost. 10/2015) […]» a rendere ineludibile l'osservanza di tale regula iuris".*
Inoltre, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado motiva il rigetto dell'appello sotto altro profilo sempre in punto di diritto.
La Corte ,infatti, in riferimento all'obbligo dichiarativo asserito come tale dall'appellante, ha – ulteriormente- affermato che, in virtù dell'articolo 6 della legge n.212/2000 (statuto del contribuente) l'Ente locale non può obbligare che vengano trasmesse le dichiarazioni di avvenuta registrazione dei contratti a canoni concordato, in quanto l'Ente locale può, attraverso le abilitazioni concesse, facilmente reperirle.
Si segnalano orientamenti di segno contrario sia di merito che di legittimità: CTP Reggio Emilia N.3/2018, CTP Genova sentenza RGR 789/2019, Cass. n.7414/2019 e Cass. n.12989/2007.

Claudia Jacopucci

Riferimenti normativi: artt.1 c.53 e 54 della l. n.208/15; d.l..201/2011 art.13; art. 6 legge.n.212/2000 "Statuto del contribuente".
Riferimenti giurisprudenziali: CTP Reggio Emilia N.3/2018, CTP Genova sentenza RGR 789/2019, Cass. n.7414/2019 e Cass.n. 12989/2007.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 6847/2024, depositata l'11/11/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Presupposto – Proprietà e diritti reali – Patrimonio separato/destinato – Soggettività giuridica – Fondi di investimento – Titolarità di proprietà immobiliari – Priva di autonomia giuridica – Interpretazione analogica – Esclusa.

SINTESI DELLA SENTENZA
Al fine di assoggettare ad IMU un patrimonio confluito in un fondo (pensionistico) non può assurgersi al richiamo alla disciplina dei "*fondi patrimoniali*" poiché non difetta di soggettività di diritto.

COMMENTO
Ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 504/1992 e dell'art. 13, comma 2, d.l. n. 201/2011, i fondi speciali per l'assistenza e la previdenza costituiti nell'ambito della previsione dell'art. 211 c.c. che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, sono assoggettati alla disciplina comune dettata per le associazioni non riconosciute.
Sono quindi soggetti giuridici, ancorché privi di personalità, che costituiscono centri di imputazione di rapporti giuridici con altri soggetti dell'ordinamento.

Gli stessi non sono soggetti passivi IMU gravante sugli immobili che ne fanno parte, in quanto detti fondi sono privi di un'autonoma soggettività giuridica e costituiscono patrimoni separati della società di gestione del risparmio, la quale è tenuta al pagamento dell'IMU.

Giuseppe Giangrande

Riferimenti normativi: c.c. 211, d.lgs.504/1992, d.l. 201/2011.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5362/01; 5999/01; 6005/01; 10229/04; 15801/04; 16605/10; 7116/23; 28525/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 6891/2024, depositata il 13/11/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Finanza locale - IMU - ICI - TASI – Base imponibile – Assenza di progetto urbanistico e convenzione edilizia – Cantierizzazione dell'area – Area fabbricabile – Scopo edificatorio – Indipendente dall'approvazione del Piano – Inevitabilità del valore venale dell'area.

SINTESI DELLA SENTENZA
Un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile, a scopo edificatorio, in base allo strumento generale, indipendentemente dalla approvazione della Regione o dall'approvazione di strumenti attuativi. Tale dinamica comporta in ogni caso la debenza del tributo imponendo una valutazione che non può esimersi dal considerare il valore venale dell'area stessa.
COMMENTO
Il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, prevede che un terreno sia considerato edificatorio quando la edificabilità risulti dagli strumenti urbanistici generali o attuativi, oppure quando, per lo stesso terreno, esistano possibilità effettive di costruzione, delinea una nozione, a fini fiscali, di area edificabile ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria.
In ordine alla soggettività ai fini IMU, dunque, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dalla approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi.
L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti meramente sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo *ius aedificandi* o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione, senza che ciò comporti il diritto al rimborso per gli anni pregressi, a meno che il Comune non ritenga di riconoscerlo, ai sensi del d.lgs.15 dicembre 1997, n. 446, art. 59, comma 1, lett. f).

Giuseppe Giangrande

Riferimenti normativi: d.lgs.504/1992, d.lgs.446/1997.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 25506/06; 16714/07; 20137/12; 5161/14; 4592/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7455/2024, depositata il 11/12/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Esenzione – Abitazione principale – Residenza anagrafica e dimora abituale del possessore – Compete – Residenza anagrafica del coniuge – Irrilevanza

SINTESI DELLA SENTENZA

La pronuncia in esame recepisce le conclusioni della sentenza della Corte costituzionale n. 209/2022 relativa alla illegittimità della disposizione normativa che collegava l'accesso all'esenzione IMU dell'abitazione principale alla dimora abituale ed alla residenza anagrafica del nucleo familiare del proprietario dell'immobile. Al contribuente era stata negata l'esenzione IMU sulla propria abitazione, in quanto il coniuge aveva fissato altrove la propria residenza anagrafica pur non essendo titolare di alcun diritto reale su altro immobile, ma la pronuncia era stata emessa prima del deposito della citata sentenza della Corte costituzionale. Pertanto, nel giudizio di appello, è stato possibile riconoscere l'esenzione IMU per un immobile adibito ad abitazione principale facendo proprie le indicazioni del Giudice delle leggi, ritenendo sufficiente ai fini della spettanza del beneficio le circostanze che nello stesso immobile vi fosse la dimora abituale, la residenza anagrafica ed il centro degli interessi del contribuente. E' stato in questo modo superato l'orientamento giurisprudenziale restrittivo, al quale è riconducibile la sentenza oggetto di riforma, che aveva progressivamente limitato l'attribuzione del beneficio al verificarsi di una duplice condizione: il possessore ed il nucleo familiare dovevano avere non solo la dimora abituale, ma anche la residenza anagrafica, presso la stessa abitazione. Eliminando il collegamento dell'esenzione IMU del contribuente alla residenza del nucleo familiare di appartenenza, non solo è divenuto più agevole invocare l'esenzione sull'abitazione principale quando il coniuge (o il partner) abbia altrove la propria residenza anagrafica, ma è pacifico che tale esenzione può essere riconosciuta anche su due unità abitative, ciascuna posseduta da un coniuge, purché il possessore dimori effettivamente ed abbia fissato la propria residenza anagrafica presso tale immobile, "aprendo" per un verso la strada alle richieste di rimborso, ma escludendo in ogni caso il beneficio in caso di comportamenti elusivi collegati a residenze fittizie.

COMMENTO

La pronuncia in esame riporta una dettagliata ricostruzione della normativa sull'esenzione IMU (già ICI) dell'abitazione principale e dei passaggi essenziali della sentenza della Corte costituzionale n. 209/2022 che ha definito l'esatto perimetro normativo sul quale poggia tale beneficio in relazione all'immobile in cui risiede anagraficamente un contribuente unito in matrimonio, o legato da unione civile, con un soggetto residente anagraficamente altrove.

La declaratoria di illegittimità costituzionale ha eliminato il requisito della dimora e della residenza anagrafica del nucleo familiare, e con essa ha destituito di fondamento[2] l'orientamento giurisprudenziale che, facendo leva sull'interpretazione restrittiva delle disposizioni agevolative, avrebbe potenzialmente tagliato fuori dall'esenzione IMU dell'abitazione principale tutte le persone che avevano "formalizzato" i loro legami affettivi, per il solo fatto di essere residenti anagraficamente in immobili differenti (Cass. 4170/2020; Cass. 4166/2020; Cass. 1199/2022; Cass. 2948/2022). Più precisamente, la disposizione (ritenuta illegittima) secondo cui poteva considerarsi meritevole di esenzione IMU solo l'unità nella quale il possessore e il suo nucleo familiare dimoravano abitualmente e risiedevano anagraficamente ha generato pronunce che hanno circoscritto l'esenzione solo a favore di persone sposate o unite civilmente aventi residenze anagrafiche convergenti nella stessa unità immobiliare.

Secondo i giudici è "*sempre meno rara l'ipotesi*" che persone legate in matrimonio o in unione civile concordino liberamente di vivere in luoghi diversi, spesso per esigenze lavorative, fissando conseguentemente residenze diverse; pertanto, il mancato riconoscimento dell'esenzione IMU penalizzerebbe – e per questo sarebbe in contrasto con

[2] La declaratoria ha riguardato il secondo periodo dell'art. dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, del d.l. 6.12.2011, n. 201 (come modificato dall'art. 1, co. 707, lettera b), della legge 27.12.2013, n. 147), come pure il secondo periodo dell' art. 1, co. 741, lettera b), della legge n. 160 del 2019, come successivamente modificato dall'art. 5-decies, comma 1, del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215.

i principi di cui agli art. 3, 31 e 53 Cost. – le coppie (sposate o unite civilmente) formate da persone residenti in abitazioni diverse, sia rispetto ai conviventi "di fatto" che potrebbero beneficiare agevolmente dell'esenzione su due unità abitative.
Assunta peraltro la natura reale del tributo, la sentenza evidenzia che l'esenzione IMU per l'abitazione principale deve essere analizzata principalmente in relazione alla residenza ed alla dimora abituale del possessore dell'unità immobiliare (profilo oggettivo), mentre l'esame della situazione personale (profilo soggettivo) dello stesso possessore – ossia le rilevazioni anagrafiche del nucleo familiare di appartenenza – non può sfociare in teoria nella negazione *tout court* dell'agevolazione nei confronti del possessore dell'abitazione principale per circostanze imputabili ad altro soggetto. Resta fermo il controllo e la successiva contestazione di eventuali comportamenti elusivi, soprattutto se finalizzati ad ottenere l'esenzione IMU sulle c.d. "seconde case", anche se va evidenziato che nel caso di specie tale rischio era escluso fin dall'origine, non essendo il coniuge possessore di un'altra unità immobiliare. Laddove ricorra però il possesso di altre unità da parte del coniuge, subentrano valutazioni per le quali dapprima i Comuni, e successivamente i giudici, dovranno accertare l'eventuale carattere fittizio della dimora abituale e della residenza anagrafica del possessore dell'abitazione per la quale viene invocata l'esenzione IMU, anche in concomitanza della residenza "disgiunta" del coniuge possessore di altro immobile nello stesso territorio comunale o altrove, ben potendo valutare, ai fini del riconoscimento del beneficio, l'andamento e l'entità dei consumi in corso d'anno per le utenze (acqua, luce, gas) ed ogni altra circostanza fattuale idonea a provare l'effettiva residenza del contribuente presso l'unità per la quale viene invocata l'esenzione, quali a mero titolo esemplificativo, l'ubicazione del luogo di lavoro e l'elezione di domicilio per l'assistenza sanitaria.
I criteri interpretativi delineati dalle citate pronunce si applicano alle richieste di rimborsi dell'imposta versata sulle abitazioni (e relative pertinenze) meritevoli di esenzione, ferma restando l'esclusione dell'agevolazione per le unità c.d. "di lusso" classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Si ritiene che su tale fattispecie andrebbe valutata preliminarmente la tempestività dell'istanza di rimborso. In assenza di differenti indicazioni, la pronuncia della Corte costituzionale ha valore retroattivo, salvo il limite dei cd. rapporti "esauriti" (la cui "contestazione" in via amministrativa e/o giurisdizionale non è cioè più possibile, non solo per il decorso del termine decadenziale fissato per la richiesta di restituzione del tributo, ma anche nel caso di atto impositivo divenuto inoppugnabile o di sentenza passata in giudicato: ex multis, Cass., n. 969/2016), salvo diversamente sancito dalla stessa Corte costituzionale (ad es., Corte cost., Sentenza n. 10/2015). Conseguentemente, il vincolo temporale alla richiesta di restituzione delle somme versate deve essere individuato nel termine decadenziale fissato dall'art. 1, co. 164,l. n. 296/2006, ossia entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento. Non appare invece condivisibile, proprio per l'esistenza di una disciplina temporale espressa per la restituzione dell'IMU erroneamente versata, la lettura secondo cui il termine entro cui poter richiedere il rimborso debba individuarsi nel biennio successivo alla pubblicazione della sentenza di illegittimità costituzionale, secondo la regola generale di cui all'art. 21 d.lgs. 546/92. Al di là dei dubbi che una lettura in tal senso della norma può sollevare di per sé, tale termine più ristretto è comunque applicabile solo "in mancanza disposizioni specifiche" regolatrici della procedura di rimborso.
Per mera completezza si fa presente che è stata sollevata (Cass. Ord. nn. 5870/2023; 26774/2006; 26776/2006) la questione di legittimità costituzionale - il cui giudizio è tuttora pendente – anche dell'art. 8 d.lgs. n. 504/92 recante la disciplina dell'esenzione ICI per l'abitazione principale, sulla base delle medesime censure sopra evidenziate.

Antonio Fiorilli

Riferimenti normativi: art. 13, d.l. 201/2011; art. 1, co. 741, l. 160/2019; art. 8 d.lgs.504/92

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.: Sentenza n:. nn. 209/2022; 10/2015
Corte di Cassazione: nn. 5870/2023; 1199/2022; 2948/2022; 4170/2020; 4166/2020; 26774/2006; 26776/2006; n. 969/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7499/2024, depositata il 13/12/2024 – Pres. Greco, Rel. Celentano.
Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Esenzione – Enti non commerciali – Enti ecclesiastici - Attività di religione e culto – Abitazione dei membri della comunità religiosa – Formazione del clero e dei religiosi – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete l'esenzione Tasi di cui all'articolo 7, co. 1, lett. i), d.lgs. n. 504/92, per i fabbricati di proprietà di un ente ecclesiastico adibiti a residenza della comunità religiosa, poiché la vita associativa costituisce il presupposto per la formazione del clero e dei religiosi, richiamata nell'elenco delle attività di religione e di culto fissate dall'art. 16, co. 1, lett. a), L. n. 222/1985 al quale rinvia la citata lett. i) dell'art. 7 d.lgs. 504/92.

COMMENTO
L'esenzione di cui alla lett. i) dell'art. 7, co. 1, d.lgs. n. 504/92 fissata per la TASI (per effetto del rinvio operato dall'art. all'art. 1, co. 3, d.l. 6 Marzo 2014, n. 16, conv. Dalla l. 68/2014), tuttora vigente per la "nuova" IMU di cui alla L. n. 160/2019, compete qualora ricorrano congiuntamente due requisiti: uno soggettivo, relativo alla qualifica di ente non commerciale ex lett. c), co. 1, dell'art. 73 (già 87) TUIR del soggetto passivo utilizzatore del bene immobile (fatta eccezione per i partiti politici); uno oggettivo, relativo alla destinazione del fabbricato per lo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all' art. 16, co. 1, lett. a), l. 20 Maggio 1985, n. 222.
Spetta al contribuente fornire la prova dell'esenzione invocata. Nel caso di specie, la natura non commerciale del soggetto beneficiario dell'agevolazione è incontestata, presumibilmente a motivo della natura ecclesiastica dell'ente. Per quanto attiene la tipologia e la natura dell'attività svolta negli immobili in esame, l'ente appellato ha fornito, secondo i giudici, adeguati elementi probatori con riferimento alla effettiva destinazione degli stessi beni a residenza delle suore. Non avendo peraltro l'ente impositore fornito elementi che potessero smentire tale destinazione istituzionale, la pronuncia richiama espressamente il principio di non contestazione di cui all'art. 115 c.p.c. e si pone nel solco di un consolidato orientamento giurisprudenziale che ha individuato nella convivenza della comunità religiosa il presupposto per la formazione delle stesse religiose. Come chiarito dalla Suprema Corte, la vita associativa è presupposto per la formazione delle religiose, la catechesi, l'elevazione spirituale dei membri dell'ente e per la preghiera in comune (Cass. 7980/2022; 6494/2014; 26567/2009). Spetta dunque al giudice appurare, ai fini della spettanza dell'esenzione TASI e IMU, la validità degli elementi probatori forniti dal contribuente a sostegno dell'agevolazione in esame e le differenti circostanze fattuali eventualmente fornite dall'ente impositore.
Si fa presente che dal 1° gennaio 2024, l'art. 1, co. 71, l. n. 213/2023 ha stabilito che gli immobili di proprietà degli enti non commerciali si intendono utilizzati – quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, co. 1, lettera i), del d.lgs..... n. 504 del 1992 – anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità. Tale disposizione costituisce interpretazione autentica della normativa in esame, con efficacia retroattiva, a motivo dell'espresso richiamo per gli effetti di cui all'articolo 1, co. 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Occorre comprendere, dunque, come l'individuazione delle fattispecie nelle quali si verifica l'interruzione di attività meritevoli ai fini dell'esenzione IMU coordinarsi con il requisito della "destinazione" del bene per lo svolgimento delle stesse attività. Sul punto giova richiamare i chiarimenti forniti dal Ministero delle finanze con circolare n. 2 del 16 Luglio 2024, che ricostruisce l'orientamento giurisprudenziale (Cass. 9448/2008; Cass. 20515/2016, Cass. 20516/2016; Cass. 9100/2020; Cass. 27242/2022; Cass. 9444/2023) dal quale è scaturita la disposizione di interpretazione autentica in esame. In particolare, la Suprema Corte esclude ai fini dell'esenzione *de qua* una valutazione "*quantitativa*" dell'utilizzo, specificando in altra pronuncia "*l'irrilevanza del mero temporaneo inutilizzo del bene per ragioni più o meno transitorie, contando, invece, ai fini della perdita del beneficio, il venir meno del carattere strumentale dell'immobile rispetto alle attività cui era destinato*". Per questo motivo il Ministero delle finanze ritiene che il mero inutilizzo del bene per ragioni più o meno temporanee non comporta automaticamente il venir meno del carattere strumentale dell'immobile all'esercizio delle attività protette. Di caso in caso, i giudici dovranno pertanto valutare se l'inutilizzo abbia determinato una differente destinazione del bene che fa venir meno, in via definitiva, la propria strumentalità per lo svolgimento delle attività protette.

Antonio Fiorilli

Riferimenti normativi: art. 7, co. 1, lett. i), d.lgs. 504/92; art. 1, co. 3, d.l. 6 Marzo 2014, n. 16.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 9444/2023; 27242/2022; 7980/2022; 9100/2020; 20515/2016; 20516/2016; 6494/2014; 26567/2009; 9448/2008.
Prassi: Circolare Ministero finanze n. 2/DF/2024 del 16 luglio 2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7606/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.

Finanza locale – IMU - ICI - TASI – Accertamento – Agevolazioni ed esenzioni – Enti non commerciali – Attività di religione – Attività di culto – Didattica – Caratteristiche soggettive – Caratteristiche oggettive – Prova sussistenza – Sussiste – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete l'applicazione dell'esenzione prevista ai fini IMU *ex* art. 7, co. 1, lett. i), d.lgs. 504/1992, per gli immobili posseduti dai soggetti di cui all'art. 73, co. 1, d.P.R. 917/1986, che svolgono con modalità non commerciale attività di religione o di culto ai sensi dell'art. 16, co. 1, lett. a), l. 222/1985. Nella fattispecie, detta esenzione IMU è stata riconosciuta in favore del contribuente, identificato quale ente non commerciale esercente l'attività religiosa o di culto (requisito soggettivo) nei termini di cui all'art. 16 *cit*., che ha dimostrato di utilizzare l'immobile senza finalità commerciali, per l'accoglienza gratuita fornita a docenti, discenti e famiglie durante la loro formazione religiosa, ovverosia nell'ambito dell'attività didattica seminariale (requisito oggettivo).

COMMENTO

L'esenzione *ex* art. 7, co. 1, lett. i), d.lgs. 504/1992, da ultimo trasposta ai fini IMU nell' art. 1, co. 759, l. 160/2019, è una norma agevolativa che fa "*eccezione a regole generali o ad altre leggi*" (art. 14 delle preleggi, c.c.) che, invece, prevedono l'applicazione del tributo.
Stante il principio di stretta interpretazione (Cass. nn. 14890/2024, 14097/2024, 15407/2017 4333/2016, 2925/2013, 5933/2013), la norma non può essere applicata a casi dalla stessa non espressamente contemplati.
Il contribuente che intenda fruire dell'esenzione "[…] *deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano* […]*"* l'accesso al beneficio (Cass. 21406/2012, 22550/2008).
Nel caso, l'onere della prova a carico del contribuente attiene, congiuntamente, sia al profilo soggettivo che oggettivo.

In termini soggettivi, deve trattarsi di un'attività concretamente svolta senza finalità commerciali, posto che "*il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale*" (Cass., 6711/2015; MEF circ. 26 gennaio 2009, n. 2/DF).
Dal punto di vista oggettivo, invece, gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciale, delle attività tassativamente elencate dall'art. 7, co. 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 (Cass. 28578/2020; 14225/2015). Nella fattispecie qui analizzata, si tratta di attività religiose o di culto *ex* art. 16, co. 1, lett. a), l. 222/1985, "*dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*".
In tal senso, la verifica in ordine alla spettanza dell'esenzione deve fare riferimento non solo alla qualifica soggettiva del contribuente, ma anche alle modalità concrete di svolgimento dell'attività nell'immobile di interesse.

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, l. 160/2019, l. 222/1985, R.D. 262/1942.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14890/24, 14097/24, 28578/20, 15407/17 4333/16, 14225/15, 6711/15, 2925/13, 5933/13, 21406/12, 22550/08.
Prassi: MEF circ. 26 gennaio 2009, n. 2/DF.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7749/2024, depositata il 20/12/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Molino.
Finanza locale – ICI -IMU - TASI – Determinazione valore venale aree edificabili – Valore probatorio metodo valutativo automatico – Deducibilità oneri di urbanizzazione.

SINTESI DELLA SENTENZA
Ai fini della determinazione nella base imponibile TASI di aree edificabili, il valore deliberato d'ufficio dal Comune mediante il meccanismo dell'attribuzione automatica del valore venale ha valore di presunzione semplice, che può essere superata dal contribuente mediante perizia di stima. I contributi erogati al Comune dal contribuente per oneri di urbanizzazione, trasformazione e costruzione costituiscono oneri deducibili dalla base imponibile. La base imponibile ai fini TASI e ai fini IMU va calcolata secondo gli stessi criteri.

COMMENTO
La sentenza conferma l'orientamento favorevole ai contribuenti in materia di accertamenti "a tavolino" effettuati dai Comuni in modo automatico e presuntivo, senza riscontri concreti sul bene oggetto di valutazione e senza alcun contraddittorio con il soggetto passivo. Pertanto, ribaltando l'esito del giudizio di primo grado, i Giudici dell'appello hanno riconosciuto il valore probatorio delle due relazioni di stima prodotte dal contribuente per dimostrare il corretto valore venale delle aree fabbricabili, in contrapposizione al calcolo effettuato dal Comune mediante il meccanismo dell'attribuzione automatica – in assenza di qualsiasi altro elemento (es. stime comparative) – in quanto quest'ultimo configura una mera presunzione semplice, suscettibile di essere superata mediante perizia di stima. Nel merito, i Giudici hanno opportunamente ribadito il diritto a scomputare dal valore venale del bene gli oneri sostenuti per i contributi di urbanizzazione e di costruzione e trasformazione, ai quali l'art. 5 del d.lgs. n. 504/1992 prevede di "*avere riguardo*" ai fini della determinazione della base imponibile, con evidente attenzione del legislatore ai principi costituzionali regolanti l'esercizio della potestà impositiva, *in primis* quello di capacità contributiva. Nell'accogliere l'appello del contribuente, la Corte ha altresì correttamente rilevato l'efficacia di

giudicato esterno della decisione assunta in relazione ai medesimi immobili nel precedente processo avente ad oggetto l'IMU, "*tenuto conto che le due imposte sono state poi riunificate*".

Gabriele Tancioni

Riferimenti normativi: art. 5, d.lgs. 504/1992.
*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sentenza n. 24589/2023 e 24589/2023 e (*contra*) CGT Secondo Grado Toscana, Sentenza n.. 126/6/2024.*

FINANZA LOCALE – IRAP

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6010/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.

Finanza locale - Irap – Conferimenti – Ramo d'azienda — Ammortamenti della conferitaria — Deducibilità extracontabile - Legittimità – Sussiste - Onere probatorio – Spetta all'ente impositore.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' legittima, ai fini IRAP, la deduzione extracontabile degli ammortamenti operata dalla società conferitaria, a seguito del conferimento di un ramo d'azienda, ai sensi del combinato disposto degli artt. 109 del TUIR e 4, 5 e 11 del d.lgs.446/1997.

La pretesa tributaria avanzata dall'Agenzia delle Entrate è stata disattesa dai Giudici tributari, in quanto l'operazione da cui si è originata la contestazione aveva riguardato due soggetti economici diversi e, per tale motivo, non doveva essere rivolta alla società conferitaria anche in considerazione del fatto che conferente e conferitaria restano indipendenti fiscalmente e non possono assumere reciproci obblighi tributari.

I Giudici tributari hanno, peraltro, rilevato, che, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546/1992, avrebbe dovuto produrre idonea documentazione a supporto della propria pretesa.

COMMENTO

La motivazione della sentenza, in commento, ribadisce ancora una volta l'unicità del conferimento d'azienda rispetto a tutte le altre operazioni straordinarie.

Di fatto, il conferimento d'azienda, ai fini IRAP, non interrompe e non fraziona il periodo d'imposta ai fini dichiarativi, né tantomeno pregiudica l'autonomia soggettiva, ai fini tributari, del conferente e del conferitario. Tra l'altro, non produce alcun effetto sull'unitarietà del periodo d'imposta e non rileva ai fini del calcolo degli acconti.

Il suindicato principio è stato già avallato dall'Agenzia delle Entrate, con circolare 404/2021 (*cfr.* circolare nn. 25/2020, 27/2020), con cui è stato affermato che il calcolo degli acconti IRAP segue la disciplina generale, non operando alcuna trasposizione soggettiva e non essendo previste regole specifiche, anche in caso di conferimento d'azienda. Non si pongono, in altri termini, questioni di assunzione, da parte di uno dei soggetti, di obblighi tributari riferibili all'altro, ragione per cui, anche ai fini del versamento degli acconti, i due soggetti continuano ad essere trattati autonomamente.

Spostando l'attenzione, sull'operazione di conferimento oggetto di giudizio, realizzata nel 2015, è opportuno ricordare che, all'epoca dei fatti contestati gli "oneri e i proventi straordinari", derivanti da tale operazione, venivano classificati nelle voci E.20 ed E.21 dell'area straordinaria di conto economico ed erano ritenuti irrilevanti ai fini IRAP proprio in ragione di tale classificazione (*cfr.* circolare Agenzia delle Entrate n. 27/2009).

Per effetto delle novità introdotte dal d.lgs.139/2015, a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2016, è stata soppressa l'area straordinaria del conto economico, con conseguente necessità di imputare anche gli elementi positivi e negativi di carattere straordinario nella parte "alta" del conto economico (voce A.5 per quelli positivi e voce B.14 per quelli negativi) con conseguente rilevanza fiscale, agli effetti dell'IRAP, di tali oneri e proventi.

Il Legislatore, al fine di sterilizzare gli effetti fiscali delle novità che riguardavano il bilancio di esercizio, ha, quindi, modificato, con l'art. 13-*bis* del d.l.244/2016 (c.d. Decreto Milleproroghe), l'art. 5, comma 1, del d.lgs.446/1997, prevedendo, in maniera chiara ed

inequivocabile, l'esclusione di tali componenti straordinarie dal valore della produzione IRAP.
Sotto il profilo dell'onere probatorio, i giudici di secondo grado hanno rilevato che nel caso di specie, sin dalla formazione dell'atto impositivo, l'ente impositore non ha prodotto alcuna documentazione a supporto delle proprie contestazioni. Il collegio giudicante ha, in proposito, rilevato come tale omisisone costituisce una violazione delle norme che disciplinano l'onere della prova nel processo tributario, posto che spetta all'Agenzia delle Entrate fornire le prove poste a fondamento della propria pretesa erariale, così come previsto dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs.546/1992. Questo principio, ormai enunciato in una regola di giudizio di natura squisitamente tributaria, sembra superare la disposizione dell'art. 2697 c.c., concepita per il processo civile, rendendo ancora più marcata la specialità del processo tributario.

Francesco Salerno

Riferimenti normativi: art. 5 d.lgs.466/1997, Art. 13-bis d.l. 244/2016, d.lgs.139/2015, art. 7, comma 5-bis, d.lgs.546/1997.
Prassi: Circolari dell'Agenzia delle Entrate nn. 404/2021; 9/252/1980; 27/2020, 27/2009.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7947/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Finanza locale - Irap – Diniego di rimborso – Fattibilità della richiesta da parte della società incorporante – Dichiarazione integrativa – Silenzio-rifiuto – Illegittimità del diniego opposto dall'Ufficio.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'illegittimità del diniego di rimborso Irap da parte dell'Amministrazione finanziaria è confermata laddove il credito d'imposta sia stato esposto in dichiarazione senza contestazione nei termini di legge. Nel caso in esame, la società Nuova Maric Srl, incorporante della Ediltamba 2006 Srl, ha presentato una dichiarazione integrativa che evidenziava l'assenza di debito Irap per l'anno 2008. L'Ufficio ha negato il rimborso, sostenendo l'inammissibilità della richiesta poiché presentata da un soggetto già estinto a seguito di fusione societaria.
La Corte ha accolto l'appello della contribuente, affermando che il diritto al rimborso non può essere negato senza preventiva contestazione da parte dell'Amministrazione, che aveva l'onere di verificare la dichiarazione integrativa, che il silenzio-rifiuto maturato nei confronti dell'istanza di rimborso è illegittimo in assenza di motivazione adeguata.
Viene inoltre sancito il principio della continuità dei rapporti giuridici tra società incorporata e incorporante non preclude la legittimazione alla richiesta di rimborso.
Pertanto, la sentenza riforma la decisione di primo grado e accoglie l'appello, compensando le spese di giudizio.

COMMENTO
La sentenza n. 7947/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio si inserisce in un filone giurisprudenziale consolidato in materia di rimborso Irap e diniego illegittimo dell'Amministrazione finanziaria.
Il tema centrale della decisione è il diritto della società incorporante di ottenere il rimborso Irap per un periodo d'imposta antecedente alla fusione, un'ipotesi non infrequente nelle operazioni straordinarie societarie.
Preliminarmente occorre analizzare brevemente il principio di continuità nei rapporti giuridici societari

La fusione per incorporazione determina il trasferimento automatico dei diritti e degli obblighi della società incorporata alla società incorporante (art. 2504-bis c.c.). Tale continuità giuridica è stata ribadita dalla Cassazione a Sezioni Unite n. 21970/2021, che ha chiarito come la società incorporante possa legittimamente esercitare le azioni giuridiche relative a rapporti giuridici già esistenti in capo alla società incorporata.
Nel caso di specie, la Nuova Maric Srl ha presentato istanza di rimborso in quanto subentrata nei diritti della società incorporata (Ediltamba 2006 Srl), che aveva erroneamente versato l'Irap per il 2008 e successivamente preSentenza n:ato una dichiarazione integrativa per rettificare l'omesso debito d'imposta.
L'Amministrazione finanziaria, invece, ha opposto il diniego basandosi su un'argomentazione meramente formale: l'estinzione della società incorporata precluderebbe la possibilità di ottenere il rimborso. Tuttavia, tale impostazione è stata correttamente smentita dalla Corte, in quanto il diritto della società incorporante a subentrare nei rapporti fiscali della società incorporata è pacificamente riconosciuto dalla normativa e dalla giurisprudenza.
Sul tema, la Corte di Cassazione ha più volte confermato che: "*la fusione per incorporazione non determina l'estinzione della società incorporata, ma ne assorbe diritti e obblighi nella società incorporante"* (Cass., SS.UU., n. 21970/2021). Di conseguenza, quest'ultima ha piena legittimazione ad agire per il rimborso di tributi erroneamente versati dalla società incorporata.
Nel caso in esame, il diniego dell'Agenzia delle Entrate basato sulla pretesa estinzione del soggetto richiedente appare quindi in contrasto con questi orientamenti.
Quanto al tema della illegittimità del diniego del rimborso Irap si precisa quanto segue.
L'Agenzia delle Entrate ha rigettato il rimborso senza motivare adeguatamente la propria decisione, sostenendo che la richiesta fosse inammissibile per l'asserita estinzione del soggetto richiedente.
Tuttavia, la giurisprudenza della Cassazione ha più volte affermato che il diniego di rimborso deve essere specificamente motivato, soprattutto quando il credito risulta esposto in dichiarazione senza contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. In tal senso si è espressa Cass. n. 1543/2018, stabilendo che: *"l'Amministrazione non può negare il rimborso di un tributo in assenza di una previa e adeguata contestazione, essendo suo onere dimostrare l'eventuale insussistenza del diritto al rimborso."*
Nel caso in esame, l'Ufficio non ha mai contestato la dichiarazione integrativa presentata dalla società incorporata entro i termini previsti, lasciando decorrere i termini per l'eventuale disconoscimento del credito. L'assenza di un atto di accertamento tempestivo ha quindi reso illegittimo il diniego, poiché la pretesa erariale si è formata senza alcun provvedimento esplicito.
Sul punto, la giurisprudenza è consolidata. (Cass. n. 1543/2018; Cass. n. 27590/2021).
Questi principi trovano piena applicazione nel caso di specie, dove l'Agenzia ha negato il rimborso senza mai contestare la dichiarazione integrativa presentata dalla società incorporata.
Relativamente invece alla questione sul termine per la richiesta del rimborso e la prescrizione occorre sottolineare come la Corte ha richiamato l'art. 21, comma 2, del d.lgs.546/1992, il quale prevede che: "*Il contribuente può impugnare il diniego tacito dal 90° giorno successivo alla presentazione dell'istanza di rimborso."*
Il termine massimo per esercitare il diritto al rimborso è di 10 anni (prescrizione ordinaria ex art. 2946 c.c.), in assenza di una specifica disciplina più restrittiva.
Ciò significa che, se l'Agenzia delle Entrate non contesta il credito entro il termine biennale di decadenza, il contribuente può agire per il rimborso fino al decimo anno dalla data di versamento dell'imposta.

Nel caso di specie, l'istanza è stata presentata entro i termini, pertanto il diniego dell'Amministrazione risulta ancora più ingiustificato, poiché priva il contribuente di un diritto chiaramente esercitabile.
L'accoglimento dell'appello si fonda anche sulla corretta applicazione del termine per la richiesta di rimborso Irap, che segue il principio generale di prescrizione decennale, come stabilito dall'art. 2946 c.c.
La sentenza di Cassazione n. 18950/2022 ha ribadito che "*il termine biennale per la presentazione dell'istanza di rimborso (art. 21, d.lgs.546/1992) non preclude il diritto del contribuente di ottenere il rimborso entro il termine decennale, purché abbia tempestivamente impugnato il diniego tacito".*
Nel caso in esame, la richiesta di rimborso era stata presentata entro i termini previsti dalla normativa, confermando l'illegittimità del diniego dell'Agenzia.
Tale fattispecie incide anche sulla violazione del principio di buona fede e collaborazione tra Fisco e contribuente sancito dallo Statuto del Contribuente (l. 212/2000, art. 10). Secondo questo principio: "*l'Amministrazione finanziaria deve adottare comportamenti trasparenti e collaborativi, evitando decisioni pregiudizievoli non supportate da motivazioni adeguate"*
Il contribuente non può essere penalizzato da meri aspetti di carattere formale, specie quando dimostra di avere diritto a un rimborso basato su una dichiarazione correttamente presentata e non contestata.
La decisione della Corte, quindi, non solo tutela un principio di giustizia sostanziale, ma richiama l'Amministrazione a un corretto uso del potere di diniego, che non può essere esercitato in modo arbitrario. (Cass.n. 4505/2019).
Tale pronuncia n. 7947/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio si inserisce dunque in un quadro giurisprudenziale chiaro e consolidato, confermando che il diritto al rimborso Irap non può essere negato in assenza di contestazioni specifiche da parte dell'Agenzia delle Entrate (Cass. n. 1543/2018) e che l'Agenzia delle Entrate non può opporre un diniego generico e privo di adeguata motivazione (Cass. n. 27590/2021).
Viene inoltre ribadito che in tema di operazioni societarie straordinarie la fusione non estingue il diritto della società incorporante a richiedere il rimborso di imposte erroneamente versate dalla società incorporata (Cass. SS.UU. n. 21970/2021).
La pronuncia ribadisce inoltre che il termine per la richiesta del rimborso segue la prescrizione decennale, salvo termini più brevi specificamente previsti (Cass. n. 18950/2022 e che il principio di buona fede impone all'Amministrazione finanziaria di valutare le richieste di rimborso in modo sostanziale e non meramente formale (Cass. n. 4505/2019).
La decisione della Corte di Giustizia Tributaria del Lazio in esame rappresenta quindi un precedente importante a tutela del contribuente, rafforzando l'obbligo per l'Amministrazione di adottare comportamenti trasparenti e non pretestuosi nei confronti delle richieste di rimborso e in tale fattispecie in materia di Irap.

Pierluigi Pace

Riferimenti normativi: d.lgs.546/1992, art. 21, comma 2 – Termini per l'impugnazione del silenzio-rifiuto; d.P.R. 600/1973, art. 38 – Rimborso delle imposte
Codice Civile, art. 2946 – Prescrizione decennale dei crediti.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: nn. 21970/21; nn. 1543/18; nn. 27590/21; nn. 18950/22; nn. 4505/19.
Prassi: Risoluzione n. 92/E del 30 ottobre 2015; Circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016.

FINANZA LOCALE – PUBBLICITA', PUBBLICHE AFFISSIONI E TOSAP

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 248/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Finanza Locale – TOSAP – Notificazione avviso di accertamento – Notificazione avviso di accertamento cartaceo – Responsabile del tributo – Potere del responsabile –
Tributi locali – TOSAP – Presupposto - Opera visibile – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

La notificazione dell'avviso di accertamento cartaceo, munito di firma *c.d.* stampigliata dell'amministratore unico del concessionario del servizio di accertamento e riscossione delle imposte locali è conforme a quanto previsto dalla legge 549/1995 ed il potere di accertamento sussiste anche per le annualità d'imposta precedenti alla data del conferimento della funzione di responsabile dell'imposta, purché non siano maturati i relativi termini decadenziali. La TOSAP è svincolata dal beneficio concreto che l'occupante possa trarre dall'opera ed è dovuta qualora sussista un'opera, diversa da un accesso a raso, che occupi una porzione del manto stradale o che comunque interferisca con esso.

COMMENTO

Il concessionario del servizio di accertamento e riscossione delle imposte locali è legittimato ad eseguire accertamenti nei confronti dei contribuenti anche per annualità antecedenti all'avvenuto conferimento della funzione di responsabile dell'imposta, a condizione che non siano maturati termini decadenziali. La notificazione del relativo avviso di accertamento può essere eseguita telematicamente secondo le modalità previste dall'art. 23 CAD o in forma analogica, mediante invio dell'avviso munito di firma stampigliata.
Nel merito, la TOSAP, svincolata da benefici concreti in favore dell'occupante, risulta dovuta perché l'accesso all'abitazione dell'appellante è agevolato da un'opera visibile, consistente in un listone di cemento che collega la proprietà privata alla pubblica via, giungendo sino al confine con la carreggiata ed occupando anche parte della sede stradale ordinariamente costituita da banchina, marciapiede, cunetta, manto erboso o altro.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: d.lgs.82/2007, d.P.R. 600/1973, legge 549/1965, legge 446/1997, d.lgs.507/1993.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.: n. 18557/03; Corte di Cassazione: nn. 16913/07; 16733/07; 4293/07; 16733/17; 23435/20; 21714/2022.
Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 13/94; 1/DF del 20/01/2009.

FINANZA LOCALE – TARSU – TIA – TARI – TARES

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 752/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Fantini, Rel. Del Giudice.

Finanza locale - TARI – Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente – Superficie imponibile – Aree private o oggetto di concessione – Valore verbale vigili urbani.

SINTESI DELLA SENTENZA

La presente pronuncia concerne un avviso di accertamento, emesso per infedele dichiarazione della tassa sui rifiuti e del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente. La contribuente proponeva ricorso e poi appello sostenendo che la superficie imponibile fosse inferiore rispetto a quella accertata in quanto non doveva tenersi conto di due aree esterne: si trattava, in particolare, di una area di proprietà privata di un condominio limitrofo, oggetto di regolare contratto di affitto da parte della contribuente, e di una altra area, sempre esterna, che era, invece, oggetto di una regolare concessione di occupazione di suolo pubblico. Secondo la contribuente, queste due aree non rappresentavano superficie imponibile Tari in base ad una risoluzione MISE, la n. 145811 del 14 agosto 2014.

Dal canto suo, il Comune di Roma assume che la prova della propria pretesa sia fondata su un verbale della polizia municipale che aveva espressamente misurato la superficie su cui la contribuente doveva versare l'importa.

I giudici di secondo grado rigettano il ricorso della società ricorrente, sottolineando come il verbale della polizia municipale facesse piena prova fino a querela di falso ed evidenziando, d'altro canto, come la contribuente non avesse fornito idonea prova delle proprie affermazioni.

COMMENTO ALLA SENTENZA

Correttamente la sentenza ha escluso, di fatto, rilievo alla risoluzione ministeriale citata da parte contribuente, posto che, letta per intero e nel dettaglio quella risoluzione, essa non fa punto riferimento alla determinazione della superficie imponibile per la Tari ma si limita genericamente, e ad altri fini, a dire che "le aree private attigue all'esercizio commerciale" e "le aree pubbliche oggetto di regolare concessione" non possano determinare l'ampliamento della superficie dei "locali" in senso stretto del termine.

Altra e diversa questione è quella della superficie imponibile a fini Tari, che ad esempio non è legata alla proprietà del bene, ma alla sua disponibilità e alla teorica suscettibilità di produrre rifiuti di una area. Le aree in questione, in cui, come si legge in sentenza, insistevano tavolini e sedie per un bar, certamente avevano questa caratteristica.

Ciò posto, risulta corretta la soluzione fornita dalla sentenza ed appare pretestuosa la argomentazione dedotta dalla contribuente.

Va però evidenziato come, in realtà, non vi sia un problema di carenza di prova da parte della contribuente, perché la prova verte su circostanze di fatto, quanto proprio una infondatezza delle argomentazioni dedotte dalla stessa.

Ancora, sotto altro profilo, pare meritevole di una breve chiosa anche il riferimento contenuto in sentenza al valore fino a querela di falso del verbale dei vigili.

Invero, occorre precisare che tale valore probatorio rafforzato si riferisce esclusivamente alle circostanze di fatto accertate dai verificatori. E quindi essa copre, nel caso, le misure delle superfici, ma non l'elemento, di giudizio appunto, circa il fatto che quelle superfici siano soggette a Tari oppure no.

Questo era il tema oggetto del decidere e, dall'esame sintetico dei fatti di causa, sembra sia stato correttamente risolto.

Caterina Corrado Oliva

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1884/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Polito.

Finanza locale - TARIi – Tariffa - Rimodulazione – Quota variabile - Covid -19 – Previsioni generalizzate – Valutazione individuale – Effetti subiti – Singolo contribuente – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Deve essere disattesa la richiesta di rimodulazione - basata su una valutazione "caso per caso" - della tariffa TARI afferente al periodo di situazione emergenziale determinatosi per effetto della pandemia da Covid-19. E ciò in quanto, le rimodulazioni già effettuate dall'ente locale (*in specie* Comune di Roma in conformità con la Delibera ARERA n. 158/2020 e le Deliberazioni dell'Assemblea Capitolina) – *rectius* riduzione del 25% della quota variabile della tariffa - assurgono a misure agevolative generali, come tali valevoli nei confronti di tutte le categorie economiche colpite dagli effetti dell'emergenza, in mancanza di di ragioni plausibili per disapplicare la normativa regolamentare vigente o per considerare la situazione dell'istante significativamente diversa da quella delle consimili categorie economiche.

COMMENTO

Nell'ambito delle misure di "*sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*" varate con il d.l.n. 18 del 2020, all'articolo 107 è stato disposto che "*i Comuni possono, in deroga all'articolo 1, commi 654 e 683, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, approvare le tariffe della TARI e della tariffa corrispettiva adottate per l'anno 2019, anche per l'anno 2020, provvedendo entro il 31 dicembre 2020 alla determinazione ed approvazione del piano economico finanziario del servizio rifiuti (PEF) per il 2020. L'eventuale conguaglio tra i costi risultanti dal PEF per il 2020 ed i costi determinati per l'anno 2019 può essere ripartito in tre anni, a decorrere dal 2021*" (comma 5).

L'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA) con deliberazione 5 maggio 2020 n. 158/2020/R/RIF ha adottato misure urgenti a tutela delle utenze del servizio di gestione integrata dei rifiuti, anche differenziati, urbani ed assimilati, alla luce dell'emergenza sanitaria. In particolare, essa, con specifico riferimento alle utenze non domestiche enucleate dal d.P.R. 158/99 che risultino immediatamente riconducibili alle categorie di cui sia stata disposta la sospensione con provvedimenti governativi (ovvero con altri atti assunti dalle autorità competenti), per l'anno 2020, dispone di ridefinire - ai fini del calcolo della quota variabile - gli intervalli di variazione del coefficiente potenziale di produzione K., applicando un fattore di correzione (a riduzione) pari al 25% (art. 1.3).

Siffatto provvedimento è stato oggetto di censure legittimità, che ne hanno minato la valenza, soprattutto, sotto il profilo del rispetto del principio di riserva (relativa) di legge cui all'art. 23 Cost. (*in specie* assenza base legislativa su cui essere fondato l'intervento regolamentare). Sul punto l'orientamento espresso dal giudice amministrativo (T.A.R. Lombardia Milano, Sez. I, n. 697/2023) afferma che l'intervento *de quo* deve essere ascritto al quadro dei poteri regolatori assegnati all'Autorità, ai sensi, in particolare, dell'art. 1, co. 527 lett. f) della legge n. 205/17 (funzioni di regolazione e controllo in materia di rifiuti urbani e assimilati), dovendosi peraltro considerare che nei settori di competenza delle Autorità amministrative indipendenti il principio di legalità può subire adattamenti nella fase applicativa. Sotto tale profilo la giurisprudenza ha ritenuto ammissibile la categoria dei poteri impliciti (Cons. Stato, sez. VI, n. 7972/2020)

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: legge 147/13; d.l. 18/20; deliberazione ARERA n. 158/2020/R/RIF.
Riferimenti giurisprudenziali: Cons. Stato, sez. VI, n. 7972/20; T.A.R. Lombardia Milano, Sez. I, n.

697/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1975/2024, depositata il 25/03/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.
Finanza locale - TARI – Notifica accertamenti per più anni d'imposta – Violazioni della stessa "indole"– Irrogazione sanzioni – Mancata applicazione cumulo giuridico/Continuazione – Necessità applicazione - Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA
Deve essere disposta l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico da parte dell'ente impositore in presenza di violazioni della "stessa indole" commesse in periodi d'imposta diversi. Inoltre, se l'ente locale non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede, deve determinare la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento già notificato applicando l'istituto della continuazione.

COMMENTO
Secondo quanto previsto dall'art.12, comma 5, del d.lgs. n.472/97, applicabile *ratione temporis*, "*Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle Sentenze precedentemente emanate"*.
La Cass. con Ord. 12 febbraio 2024 n. 3885 ha confermato l'applicazione dell'istituto anche ai tributi locali stabilendo inoltre che: "*Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità*".
Sebbene in un primo momento, la giurisprudenza di legittimità (Cass. Ord. 3 marzo 2021 n. 5744) riteneva applicabile il cumulo giuridico ai tributi locali solo nelle ipotesi di infedele o omessa dichiarazione, con la sentenza n. 8 aprile 2022 n. 11432 ne ha riconosciuto l'applicazione anche alle ipotesi di violazioni attinenti all'omesso versamento (cfr. anche Cass. Ord. 23 aprile 2024 n. 10971).
Con la l. delega n. 111 del 09 agosto 2023, recante la "Delega al Governo per la riforma fiscale", sono stati individuati i criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di IVA, di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti locali.
Conseguentemente, l'art. 12 d.lgs. n. 472/1997, è stato oggetto di revisione da parte del d.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024, in vigore dal 29 giugno 2024, che ha modificato la disciplina del cumulo giuridico prevista dal citato art. 12, rendendola, di fatto, inapplicabile in relazione ai tributi locali (art. 3, co. 1, lett. f, d.lgs. n. 87/2024) a partire dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

Avv. Valerio Moretti

Riferimenti normativi: art.12, comma 5, del d.lgs .n.472/97.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ord. 12 febbraio 2024 n. 3885; Sentenza n:. 8 aprile 2022 n. 11432; Ord. 30 giugno 2021 n. 18447; Sentenza n. 19 gennaio 2021 n. 72; Sentenza n. 12 luglio 2018, n.18423; ; sentenza n:. 30 dicembre 2015, n.26077; Ord. 21 gennaio 2013, n.1334; sentenza n. 2

marzo 2012, n.3265; sentenza n. 7 luglio 2010, n.16051 e 9 giugno 2010, n.13869.
Comm. trib. reg. Lazio, sentenza n. 30 maggio 2011, n.413
Prassi: Ministero dell'Economia e delle Finanze (cfr. circolari n. 180/E/1998 e n. 138/2000).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2414/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Picone, Rel. Fantini.
Finanza locale – TARI – Esclusione – Obbligo di motivazione dell'atto impositivo – Onere d'informazione – Avviso di accertamento – Quantificazione del tributo.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'obbligo di motivazione resta soddisfatto tutte le volte che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'"*an*" e il "*quantum debeatur*". Nel caso della Tari la descrizione deve individuare gli oggetti imponibili costituiti dall'unità immobiliare che risultano essere posseduti, il titolo di possesso (diritto reale, locazione, comodato, affitto d'azienda, altro) con la descrizione puntuale della destinazione d'uso e la superficie imponibile. È dunque adeguatamente motivato l'avviso di accertamento in quanto indicante la superficie imponibile, ossia l'elemento costitutivo della pretesa tributaria, che costituisce la base per il calcolo del tributo dovuto.
Per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato (oltre all'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507) un onere d'informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale.

COMMENTO
La motivazione del provvedimento impositivo costituisce un elemento essenziale ai fini della legittimità dello stesso. Un atto adeguatamente motivato garantisce, in primo luogo, l'esercizio del diritto di difesa costituzionalmente tutelato da parte del suo destinatario, e in secondo il corretto svolgimento dell'azione accertativa, consentendo il c.d. controllo sull'efficacia e il buon andamento della Pubblica Amministrazione cristallizzato nell'art. 97 della Costituzione. Nel caso della Tari, si considera legittimo un atto la cui motivazione, ancorché sintetica, sia circoscritta agli elementi fondamentali per la determinazione del tributo (ossia immobile posseduto, titolo di possesso, destinazione d'uso e superficie imponibile), poiché la conoscenza di siffatti elementi consente al destinatario del provvedimento di conoscere i fatti e il ragionamento logico-giuridico su cui si basa la pretesa. Peraltro, la prova della non imponibilità di specifiche aree destinate alla produzione di rifiuti speciali incombe sul contribuente: la previsione che disciplina la non debenza della Tari per le aree deputate alla produzione e allo smaltimento di rifiuti speciali ha natura derogatoria rispetto alla regola generale, e pertanto rientra nella nozione di fatto modificativo o estintivo della pretesa che spetta al ricorrente provare.

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: legge 296/2006, legge 212/2000, d.lgs. 507/93.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 1209/00; 2373/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4009/2024, depositata il 17/06/2024 – Pres. Lentini, Rel. Tornatore.
Finanza locale - TARI – Esenzione – Art. 1 comma 649 l. n. 147/2013 - Presupposti – Prova – Onere Contribuente – Denuncia Preventiva - Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il diritto a fruire dell'esenzione per la superficie produttiva di rifiuti speciali prevista dal comma 649 dell'art. 1 della legge n. 147 del 27 dicembre 2013 spetta al contribuente soltanto se abbia fatto valere tale esenzione nella dichiarazione relativa a tale imposta ed abbia provato l'avvenuto trattamento dei predetti rifiuti in conformità alla normativa vigente, come del resto sostenuto dalla Corte di Cassazione.

COMMENTO

La decisione assunta dalla CGT del Lazio secondo cui l'esenzione per le superfici produttive di rifiuti speciali deve essere richiesta nella dichiarazione è pienamente conforme all'attuale orientamento della Corte di Cassazione. Tuttavia tale orientamento desta notevoli perplessità per il fatto che il comma 649 dell'art. 1 della predetta legge n. 147, stabilendo che, "*nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente*" sembra prevedere non una mera agevolazione, bensì una vera e propria esclusione dalla TARI per la predetta superficie. Pertanto, tale esclusione deve potersi ritenere applicabile anche se non sia stata richiesta nella predetta dichiarazione in quanto non è stata introdotta per agevolare il contribuente, ma per garantire la coerenza della base imponibile con il presupposto d'imposta che è costituito dal possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di "*locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani*".

Del resto, non si comprende perché non possa trovare applicazione anche in materia di TARI l'orientamento della stessa Corte di Cassazione secondo cui "*il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal d.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 e dall'istanza di rimborso di cui al d.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria*" (così Cass. 20 aprile 2018, n. 9849; nello stesso senso Cass. 14 gennaio 2015, n. 434 e Cass. 18 febbraio 2014, n. 3754) posto che l'esclusione dalla TARI delle superfici produttive di rifiuti speciali non può ritenersi configurabile come una agevolazione. Comunque, in questo senso si è espressa anche la Corte di Cassazione anche se in epoca risalente (così Cass. 2 marzo 2004, n. 4218).

Gabriele Escalar

Riferimenti normativi: comma 649 dell'art. 1 della legge n. 147/2013.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 20 aprile 2018, n. 9849; nello stesso senso Cass. 14 gennaio 2015, n. 434 e Cass. 18 febbraio 2014, n. 3754.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4030/2024, depositata il 18/6/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.

Finanza locale - TARI – Riduzioni – Presupposti – Prova – Onere Contribuente - Omesso o irregolare svolgimento servizio raccolta rifiuti – Prova - Situazione di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente – Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La riduzione al 20 per cento della TARI accordata dal comma 656 dell'art. 1 della legge n. 147/2013 e dall'art. 15 del Regolamento per la disciplina della TARI di Roma Capitale che vi ha dato attuazione, secondo cui "*in caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti o di effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, nonché di interruzione del servizio per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente*", spetta soltanto se il contribuente fornisca non solo la prova del mancato o irregolare svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, ma anche della sussistenza di "*una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente e per la prova della sussistenza di tale situazione è inidonea la documentazione fotografica e di cronaca*" prodotta in giudizio dal contribuente.

COMMENTO

La statuizione secondo cui spetta al contribuente fornire la prova della sussistenza delle cause di riduzione della TARI previste del comma 656 dell'art. 1 della legge 27/12/2013, n. 147 e dall'art. 15 del regolamento di Roma Capitale che vi ha dato attuazione è conforme all'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, la quale ha sostenuto che, "*pur valendo il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, è onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale*" (per tutte Cass. 9/7/2024, n.18734).

Tuttavia la spettanza della riduzione al 20 per cento della TARI *"in caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti o di effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento"* non sembra potersi ritenere subordinata da tali disposizioni anche alla prova della sussistenza di "*una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente"* in quanto l'integrazione di tale condizione sembra essere richiesta soltanto per la fattispecie di "*interruzione del servizio … per imprevedibili impedimenti organizzativi"* ovvero al più per "*l'interruzione del servizio per motivi sindacali*". L'utilizzo della congiunzione "*nonché*" lascia intendere che le fattispecie di mancato svolgimento del servizio o di effettuazione in grave violazione della disciplina di riferimento sono autonome e distinte rispetto a quelle di interruzione del servizio e l'utilizzo del pronome relativo "*che*", senza segni di interpunzione, riferisce la situazione di danno o di pericolo di danno esclusivamente all'interruzione del servizio. Del resto, la previsione dell'ulteriore condizione dell'esistenza di un danno o di un pericolo di danno per le persone o l'ambiente si giustifica nel caso di interruzione del servizio per motivi organizzativi e sindacali in quanto in tal caso, lo svolgimento del servizio di raccolta dei rifiuti è apprestato dalla società concessionaria, ma non viene svolto per eventi dipendenti da terzi. Comunque, la Corte di Cassazione ha espressamente affermato che sono estensibili alla TARI le interpretazioni già offerte dalla giurisprudenza di legittimità in tema di riduzioni TARSU, secondo cui il contribuente ha l'onere di dimostrare la sussistenza del presupposto delle relative riduzioni che "*consiste nel fatto obbiettivo che il servizio di raccolta istituito ed attivato: - non sia svolto nella zona di dimora o di residenza dell'immobile a disposizione o di esercizio dell'attività dell'utente; - ovvero vi sia svolto in grave violazione delle prescrizioni regolamento di nettezza urbana relative alla distanza e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta*" (così Cass. 22 settembre 2020, n. 19767), senza quindi richiedere che sia provata la sussistenza di "*una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente".*

Gabriele Escalar

Riferimenti nomativi: comma 656 dell'art. 1 della legge 27/12/2013, n. 147 e art. 15 regolamento TARI di Roma Capitale.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 9/7/2024, n.18734, Cass. 22/9/2020, n. 19767.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5422/2024, depositata il 2/9/2024 – Pres. Picone, Rel. Aquino.
Finanza locale – TARI – Esenzione - Fatti costitutivi, impeditivi o estintivi – Infondatezza della pretesa tributaria – Riduzione - Respinge.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nell'ambito di una controversia vertente sul calcolo della TARI dovuta da una srl, la ricorrente, ottenuto in primo grado il diritto alla riduzione della quota variabile della tariffa, proponeva appello per vedersi riconoscere la completa esenzione dalla tassazione alla luce della particolare natura dei rifiuti prodotti e del documentato smaltimento di essi tramite una ditta specializzata; i giudici di seconde cure rilevano come la debenza del tributo in oggetto sussista ogni qualvolta ricorra il presupposto oggettivo dell'avvenuta istituzione del servizio di raccolta dei rifiuti, restando irrilevante il dato soggettivo della mancata utilizzazione da parte dell'utente. Nello specifico, a detta della Corte di II grado, grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare del diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile o, addirittura, l'esenzione, costituendo questa un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale. Per cui, valendo come fatti costitutivi dell'esenzione o della riduzione per la quota variabile della TARI (o, al più, come fatti impeditivi della pretesa al pagamento della TARI), la mancata istituzione o la mancata attivazione del servizio di gestione dei rifiuti speciali (assimilabili ed assimilati) devono essere provate dal contribuente che pretende di avvalersene dinanzi al giudice tributario per l'annullamento dell'atto impositivo (Cass. civ., Sez. V, 21/02/2023, n. 5433).

COMMENTO
La pronuncia in commento si sofferma sulla natura della TARI, tributo destinato precipuamente a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.
La finalità perseguita dal tributo implica che, qualora il contribuente intenda sottrarsi al relativo onere economico, questi provi la sussistenza delle condizioni per beneficiare del diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile o, addirittura, l'esenzione, costituendo questa un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale. Per cui, valendo come fatti costitutivi dell'esenzione o della riduzione per la quota variabile della TARI (o, al più, come fatti impeditivi della pretesa al pagamento della TARI), la mancata istituzione o la mancata attivazione del servizio di gestione dei rifiuti speciali (assimilabili ed assimilati) devono essere provate dal contribuente che pretende di avvalersene dinanzi al giudice tributario per l'annullamento dell'atto impositivo.

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: d. lgs. n. 507 del 1993.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 5433/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5446/2024, depositata il 3/9/2024 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Finanza locale – TARI – Presupposto impositivo ai fini TARI – Agevolazioni emergenza Covid-19 – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte rigetta l'appello della Ergife Spa, confermando le statuizioni del Giudice di prime cure, con il quali la società Ergife contesta il fondamento della pretesa impositiva e rivendica una rimodulazione della tariffa TARI per il periodo in contestazione a causa della drastica riduzione di attività e conseguente non utilizzo del servizio determinatisi per effetto della pandemia da Covid-19. In particolare, si osserva che il Comune di Roma ha applicato la riduzione del 25% della quota variabile della tariffa, in conformità alla Delibera ARERA n. 158/2020 e alle Deliberazioni dell'Assemblea Capitolina, adottate proprio per l'applicazione delle tariffe e delle riduzioni nei confronti delle categorie economiche colpite dalle chiusure o dalle sospensioni dell'attività per l'emergenza causata dal Covid-19. Pertanto, che sono state introdotte previsioni generali di agevolazione, che pongono tutti gli operatori economici sullo stesso piano e la situazione fattuale dell'Hotel Ergife non può essere considerata diversa da quella degli altri alberghi che operano nella Capitale, rientranti all'interno della stessa categoria economica e per i quali sono state adottate riduzioni o agevolazioni di identico contenuto.

Del pari destituita di fondamento è la deduzione di illegittimità della pretesa rispetto all'area adibita a box, trattandosi comunque di locali accessibili alle persone e quindi suscettibili di produrre rifiuti urbani.

COMMENTO

Ai sensi dell'art. 4 del Regolamento per la disciplina della Tassa sui Rifiuti TARI di Roma Capitale il presupposto della tassa è "*il possesso, l'occupazione o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani, insistenti interamente o prevalentemente nel territorio di Roma Capitale*". Nell'ottica di agevolare le strutture colpite economicamente dalla pandemia, la Delibera ARERA del 5 maggio 2020 sull' "*Adozione di misure urgenti a tutela delle utenze del servizio di gestione integrata dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati alla luce dell'emergenza COVID-19*", interviene definendo un meccanismo obbligatorio di riduzione del prelievo sui rifiuti che i Comuni dovranno riconoscere alle utenze non domestiche, per effetto delle chiusure stabilite nel periodo dell'emergenza. Il provvedimento dell'Autorità poco aggiunge al quadro di facoltà disponibili per l'intervento agevolativo dei Comuni (articolo 1, comma 660 della legge n.147 del 2013), sia in termini giuridici che – soprattutto – sotto il profilo fattuale, ed anzi, si pone all'interno di una politica agevolativa le cui necessarie dimensioni appaiono assai più significative. Nel caso di specie, le tariffe TARI applicabili alla Ergife Spa sono già state rimodulate dallo stesso Comune di Roma, proprio prendendo come riferimento gli stesi fatti che la società pretendeva che fossero valutati *ad hoc*, senza che fosse stata in alcun modo dimostrata la specificità della società rispetto alle consimili categorie economiche.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: art. 1, comma 660 della legge n.147 del 2013; art. 4 punto 4, art. 8, punto 2, lett. e), art. 10 del Regolamento per la disciplina della Tassa sui Rifiuti TARI di Roma Capitale; Delibera ARERA n. 158/2020.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio, Sez. 7, n. 1884/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5984/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.

Finanza locale - TARI – Accertamento per omesso versamento – Presupposto del possesso – Sublocazione dell'immobile – Locatore - Esclusione della responsabilità per il pagamento.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza in esame, ha respinto l'appello proposto dal Comune avverso la sentenza di primo grado, che aveva accolto il ricorso di una società contro un avviso di accertamento TARI per insussistenza del presupposto soggettivo.

In particolare, ad avviso dei giudici di secondo grado, il presupposto impositivo per la TARI è costituito dal possesso effettivo dell'unità immobiliare. Nel caso di specie, la ricorrente ha dimostrato di aver ceduto il possesso dell'immobile tramite un contratto di sublocazione, risultante da atto notarile registrato.

La Corte sottolinea che il mantenimento della sede legale dell'appellata presso l'immobile in questione, laddove sia stata dimostrata la cessione dell'immobile mediante contratto di cessione di ramo d'azienda, non può essere considerato prova del possesso ai fini dell'imposizione. Pertanto, la richiesta di pagamento risulta priva di fondamento.

COMMENTO

Il presupposto oggettivo della TARI è riconducibile al possesso o alla detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibite, suscettibili di produrre rifiuti urbani (art. 1, comma 641, primo periodo, della legge n. 147 del 2013). Al riguardo, la Corte di Cassazione ha in più occasioni evidenziato come ciò che rileva ai fini del sorgere dell'obbligo tributario è la potenzialità del locale o dell'area a produrre rifiuti, precisando che la semplice mancata utilizzazione, di fatto, dei locali o delle aree, che dipenda da una decisione soggettiva dell'occupante, non è sufficiente per escludere la debenza della TARI. Sotto il profilo soggettivo, l'art. 1, comma 642, della citata legge individua il soggetto passivo del tributo nel possessore o detentore a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte, suscettibili di produrre rifiuti urbani, includendo, pertanto, il possesso a titolo di locazione o di sublocazione. In questi ultimi casi l'onere della TARI si trasmette in capo al locatario, salvo dichiarazioni di inutilizzo dell'immobile.

Nel caso deciso dai giudici di secondo grado, la società ricorrente aveva provveduto a notificare al Comune un atto pubblico registrato di cessione del ramo d'azienda, determinando così l'insussistenza del presupposto impositivo in capo alla medesima, in quanto, come da atti di causa, tale contratto aveva una durata superiore a sei mesi.

Infatti, l'art.1, comma 643, l. n. 147/2013, precisa che "in caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi, nel corso dello stesso anno solare, la Tari è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto uso abitazione o superficie".

Pertanto, posto che l'obbligo impositivo attiene esclusivamente all'utilizzatore, nel caso di locazione di durata superiore a sei mesi, il Comune sarà tenuto a richiedere il pagamento dell'imposta esclusivamente al locatario, non sussistendo alcuna responsabilità solidale - ma solo personale - tra le parti contrattuali verso l'Erario.

La natura della suesposta responsabilità si evince, pertanto, dall'atto pubblico registrato, agevolmente verificabile e fruibile dall'ente impositore, posto che, come rilevato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (14905/2016) e confermato dalla sentenza in commento, nel caso in cui il soggetto accertato sia una società, spetta a quest'ultima fornire la prova che l'immobile indicato quale sede legale costituisce un semplice formale recapito e non sia detenuto a titolo di possesso.

Paola Castaldi
Miriam Polsoni

Riferimenti normativi: Direttiva 2004/35/CE, legge 147/2013
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 32216/23; 14905/16;

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7769/2024, depositata il 23/12/2024 – Pres. Maio, Rel. Tocci.
Finanza locale - TARI – legittimazione processuale AMA S.p.A. – litisconsorzio necessario.

SINTESI DELLA SENTENZA
AMA S.p.A. è legittimata processuale passiva in relazione ad avvisi TARI emessi prima del riaccentramento del servizio gestione della tariffa rifiuti da parte del Comune di Roma Capitale, litisconsorte necessario. La mancata integrazione del contraddittorio con chiamata in causa del Comune comporta nullità del processo e necessità di ripeterne il primo grado.

COMMENTO
Con questa sentenza è stato correttamente rilevato che la mancata partecipazione del Comune in un processo avente ad oggetto la tariffa rifiuti per periodi d'imposta nei quali la relativa gestione era affidata ad una società concessionaria (AMA S.p.A.) determina una grave violazione del principio del contraddittorio, che avrebbe potuto (dovuto) essere sanata d'ufficio dal giudice di prime cure, chiamando in causa l'ente locale *ex* art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992. Il riaccentramento della gestione della tariffa rifiuti in mano al Comune (nel 2018) non ha quindi l'effetto di spogliare il soggetto concessionario dei rapporti riferiti alla gestione operata in precedenza da parte dello stesso, inclusi quelli processuali. Tutto da rifare in primo grado, quindi, con verosimile condanna di AMA alle spese.

Gabriele Tancioni

Riferimenti normativi: art. 14, d.lgs. 546/1992. Delibere Giunta Capitolina nn. 42/2018 e 103/2018.
*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sentenza n. 24589/2023 e 24589/2023 e (*contra*) CGT Secondo Grado Lazio, sentenza n. 1399/4/2024.*

FINANZA LOCALE – TASSE AUTOMOBILISTICHE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2270/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Clemente, Rel. Silipo.

Finanza locale – Tasse automobilistiche – Termine di prescrizione – Decorrenza - Riscossione – Notificazioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di riscossione della tassa automobilistica, il termine di prescrizione è di tre anni e inizia a decorrere non già dalla scadenza del termine sancito per tale pagamento, bensì, in virtù dell'art. 3 d.l. n. 2/1986, dall'inizio dell'anno successivo a quello in cui il pagamento doveva essere effettuato. L'iscrizione a ruolo del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria non interrompe la prescrizione in quanto mero atto interno all'Amministrazione stessa, né l'attività dell'Ente della riscossione può essere soggetta al termine ordinario di prescrizione in quanto la scadenza del termine perentorio previsto per impugnare un atto della riscossione mediante ruolo produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non anche quello della "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale. Sulla base di ciò, nel caso di specie è stata ritenuta non accoglibile la tesi dell'Amministrazione finanziaria secondo cui con la formazione del ruolo e della relativa cartella si determinerebbe un effetto novativo delle singole obbligazioni con conseguente applicazione del termine di prescrizione ordinario *ex* art. 2953 c.c.

COMMENTO

In virtù dell'art. 3 d.l. n. 2/1986 (convertito, con modifiche, dalla l. n 60/1986) "L'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle tasse dovute dal 1° gennaio 1983 per effetto dell'iscrizione di veicoli o autoscafi nei pubblici registri e delle relative penalità si prescrive con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento". In base alla giurisprudenza di legittimità, la citata disposizione non solo ha previsto un termine di prescrizione breve triennale, ma ha anche inteso assicurare in ogni caso la riscossione entro tale termine. L'iscrizione a ruolo del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria, dunque, non interrompe la prescrizione in quanto mero atto interno all'Amministrazione stessa (Corte di Cassazione, sent. n. 24595/2022).

Secondo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, l'attività dell'Ente della riscossione dovrebbe invece ritenersi soggetta al termine ordinario di prescrizione per effetto dell'art. 2946 c.c. in quanto con la formazione del ruolo si determinerebbe un effetto novativo delle singole obbligazioni originariamente dovuto. Effetto novativo (soggettivo) che, secondo l'Ufficio, si determinerebbe anche nel rapporto primitivo tra ente creditore e contribuente con l'ingresso dell'ente della riscossione quale soggetto avente diritto all'esecuzione del credito. Tuttavia, tale impostazione non pare trovare spazio nella giurisprudenza del massimo Consesso della Corte di Cassazione, la quale ha stabilito che la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo produce solo l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito e non anche quello della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale (Corte di Cassazione Sezioni Unite, sent. n. 23397/2016). Pertanto, quando per i singoli crediti sia previsto un termine di prescrizione più breve di quello ordinario, la sola scadenza del termine concesso al contribuente per opporsi o proporre impugnazione non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., salvo che non sia un titolo giudiziario divenuto definitivo.

Giulia Fimiani

Riferimenti normativi: d.l. 2/1986, conv, l. n. 60/1986, art. 2946 c.c., art. 2953 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 3658/2007, 12263/2007. S.U. 23397/2016, 24595/2022.

IRES – IRPEG

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2324/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Ires – Irap – Iva – Operazioni oggettivamente inesistenti – Presunzioni semplici – Onere della prova – Detrazioni – Deduzioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

Rigettati i motivi di rito relativi alla sottoscrizione dell'atto (correttamente apposta da un funzionario di area terza) e all'irregolarità del procedimento (perché risultavano adeguatamente spiegate le ragioni per non ritenere sufficiente la documentazione del contribuente), i giudici ricordano che, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini delle reclamate detrazioni e/o deduzioni, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tale onere non può dirsi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, dal momento che essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. Poiché, nel caso di specie, difetta qualsiasi serio elemento atto a ritenere adempiuto l'onere probatorio gravante sul contribuente e a dimostrare dunque l'esistenza delle operazioni sottostanti, la Corte rigetta l'appello e conferma la legittimità dell'accertamento.

COMMENTO

L'approccio seguito dai giudici di merito si inserisce nel solco ormai ben tracciato dalla giurisprudenza di legittimità. Il principio è ad esempio riscontrabile nelle pronunce n. 5001/2024, 32217/2023, 28628/2021, n. 17619/2018 e n. 9108/2012. L'attenzione dovrebbe dunque spostarsi sull'assunto su cui detto principio si fonda, ovverosia sul momento e sulle condizioni per cui l'onere della prova gravante in prima battuta sull'Amministrazione finanziaria possa dirsi assolto. Viene cioè da chiedersi se un'impostazione come quella appena delineata non finisca per sollevare delle perplessità (e dunque per dare possibili spazi di difesa al contribuente) in relazione a quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 22 ottobre 2015 resa nella Causa C-277/14, da cui si evince che l'Amministrazione finanziaria non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni/servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto alla detrazione disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA. E infatti, seppure la Cassazione appaia chiaramente orientata nel senso appena delineato, vi sono anche esempi di pronunce che consentono una declinazione di tali assunti più aderente anche ai principi di ragionevolezza e proporzionalità. Ad esempio, nell'ordinanza n. 6592/2022 si legge che il ragionamento inferenziale del giudice non può prescindere dagli elementi addotti dal contribuente e che la sentenza resa dai giudici di merito è suscettibile di riforma in Cassazione qualora si sia omesso di considerare una serie di fatti noti (es. documentazione delle fasi che hanno condotto alla realizzazione dell'operazione, pagamenti delle fatture e coinvolgimento nell'emissione delle fatture di specifici soggetti) come giustificativi dell'inferenza di un fatto ignoto. Il ragionamento inferenziale in sostanza non può prescindere dagli elementi (secondari) addotti per provare l'effettività delle operazioni, indicati dalla contribuente. E anche dall'ordinanza n. 8172/2022 si comprende che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica. Allineandosi a quanto risulta dalla citata pronuncia europea, la sentenza della Cassazione n. 16105/2022 ha affermato

che in tema di operazioni oggettivamente inesistenti non assume rilievo l'omesso versamento dell'IVA da parte della cedente.

Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5001/24; 32217/23; 16105/2022; 8172/2022; 6592/2022; 28628/21; 17619/18; n. 9108/12; Corte di Giustizia UE: C-277/14.

IRPEF

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 224/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Irpef - Imposte sui redditi – Monitoraggio fiscale – Omessa dichiarazione – Violazione formale – Non sussiste – Buona fede – Irrilevanza.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il d.l. n. 167/1990 ha introdotto, per evidenti ragioni entievasive, il c.d. monitoraggio fiscale, vale a dire l'obbligo di dichiarare nel quadro RW del modello UNICO tutti gli investimenti di natura patrimoniale detenuti all'estero, produttivi di redditi imponibili in Italia, nonché le attività di natura finanziaria da cui derivano redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera.
I termini per accertare i redditi di fonte estera del contribuente previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/73 sono raddoppiati per effetto del comma 2-bis dell'art. 12 d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modifiche, in L. n. 102/2009; sono parimenti raddoppiati i termini per la irrogazione delle sanzioni, per effetto del successivo comma 2-ter stesso decreto.

COMMENTO
Come chiarito dalla Corte di Cassazione (Sentenza n. 29632 del 14 novembre 2019) le norme poste dai commi 2-bis e 2-ter hanno natura procedimentale e non sostanziale, Le stesse soggiacciono, pertanto, al principio *tempus regit actum* ragion per cui il raddoppio dei termini si applica solo agli avvisi di accertamento notificati dopo l'entrata in vigore della norma.
E' tenuto a tutti gli obblighi normativi previsti in materia anche l'investitore che, dopo aver trasferito capitali all'estero, sia rimasto truffato. Questi, infatti, fino a quando era nella condizione di aver investito soldi all'estero depositandoli presso banche estere e, quindi, prima di rimanere vittima di una truffa, avrebbe dovuto comunque adempiere agli obblighi di legge.
Secondo l'orientamento della Suprema Corte (ordinanza n. 40916 del 21 dicembre 2021) sono irrilevanti i motivi esterni o comunque ulteriori rispetto alla precisa determinazione del contribuente di sottrarsi agli obblighi nascenti dalla legge.
I Giudici di legittimità hanno ritenuto, in primo luogo, che le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale non possano essere ascrivibili a violazioni meramente formali posto che l'obbligo dichiarativo risponde alla finalità di assicurare il monitoraggio dei beni detenuti all'estero quale manifestazione del principio costituzionale di capacità contributiva.
Per il medesimo motivo deve ritenersi irrilevante ai fini dell'imputabilità della responsabilità amministrativa tributaria elementi quali la buona fede del contribuente o l'eventuale dibattito in dottrina circa l'incongruenza delle sanzioni o, ancora, il fatto illecito altrui.

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73; d.P.R. n. 633/72; d.l. n. 167/90; d.lgs.n. 472/97; L. n. 212/1990; d.lgs.n. 231/2007; d.l. n. 194/2009; d.l. n. 78/2009.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 29632/2019; 33893/2019; 40916/2021¸2990/2024; 15114/2024; 15104/2024,
Prassi: C.A.E. n. 6/E/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 234/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini .

Irpef – Avviso di accertamento – Residenza estera – Mero dato formale dell'iscrizione all'anagrafe estera – Insufficienza – Centro dei propri interessi in Italia – Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Una persona fisica è considerata fiscalmente residente in Italia quando, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del TUIR (testo previgente), per la maggior parte del periodo d'imposta risulta iscritto all'anagrafe dei residenti in Italia o ha mantenuto nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza, rispettivamente intesi come centro degli interessi o della dimora abituale.

I criteri previsti dalla norma sono alternativi tra loro e il verificarsi di uno solo di essi configura la residenza in Italia del soggetto e l'assoggettamento ad imposizione sulla base del principio di tassazione mondiale.

La presenza di elementi certi circa la sua residenza in Italia, quali rimborsi spese effettuate in Italia, acquisti in Italia documentati, utilizzo di carte di credito, ecc., rendono vana la formale iscrizione all'AIRE.

COMMENTO

Com'è noto, uno dei principi posti alla base dell'irpef è quello della "*worldwide taxation"* per cui il soggetto residente in Italia deve scontare l'imposta per i redditi ovunque prodotti, mentre il soggetto non residente è chiamato a contribuire solo in relazione ai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Il concetto di residenza è utilizzato quale collegamento territoriale tra il presupposto dell'imposta e lo Stato impositore, tra il soggetto chiamato a contribuire alle spese pubbliche ed il fruitore dei servizi essenziali garantiti dallo Stato.

Secondo la nozione civilistica possiamo definire la residenza come una situazione di fatto, alla quale tendenzialmente corrisponde una situazione di diritto, contenuta nelle risultanze anagrafiche, secondo l'art. 43 del c.c.: "***la residenza*** *è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale****";*** mentre "***il domicilio*** *di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi****".***

Sotto il profilo fiscale, l'art. 2 del d.P.R. n. 917/86 ha finora sostanzialmente fatto riferimento alle nozioni di "residenza" e di "domicilio" fissate dal codice civile. Quale criterio di collegamento ha solo aggiunto "l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente".

Importanti novità sono state introdotte, da ultimo, dall'art. 1 d.lgs.27 dicembre 2023, n. 209. Il legislatore delegato ha ridefinito i criteri di radicamento in Italia della residenza fiscale delle persone fisiche di cui all'art. 2, comma 2, TUIR, in attuazione della legge delega n. 111/2023 di riforma del sistema tributario che incaricava il Governo a "*provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche (…) come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni".*

Vediamo in che termini il legislatore delegato è riuscito ad essere fedele alla delega.

L'attuale formulazione dell' art. 2, comma 2 TUIR è la seguente: *"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice Civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta nelle anagrafi della popolazione residente".*

Le novità rilevanti attengono quindi ai seguenti profili:

1. l'espressa attribuzione di rilevanza alle "*frazioni di giorno"* nello stabilire se il contribuente è residente in Italia per la maggior parte del periodo di imposta;
2. l'introduzione quale criterio di collegamento, della mera presenza nel territorio dello Stato;
3. la definizione del domicilio, come il luogo ove sono incardinate le "*relazioni personali e familiari della persona";*
4. l'eliminazione del criterio di collegamento rappresentato dall'scrizione all'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta; tale criterio, come abbiamo visto, non perde tuttavia totalmente rilevanza: rileva quale elemento per **presumere** la residenza in Italia, ferma restando la facoltà di prova contraria del contribuente.

La novella, se risolve alcuni dei problemi interpretativi posti dall'originario art. 2 TUIR, presenta diverse questioni meritevoli di approfondimento.

1. Iniziando dalla prima novità, si prevede ora in modo espresso che nel valutare se un soggetto è residente in Italia, per la maggior parte del periodo di imposta, occorre attribuire rilievo anche alle frazioni di giorno in cui questi è residente in Italia.
   La dottrina ha evidenziato l'esigenza di stabilire il significato del termine *"frazione di giorno",* vale a dire se il concetto "*frazione"* rilevi di per sé come giorno intero o se di essa occorre tener conto per valutare la sussistenza complessiva dei 183 giorni in Italia.
   In base alla prima interpretazione, preferita dalla dottrina, una visita di due ore in Italia rappresenterebbe di per sé un giorno intero. In base alla seconda, tale frazione dovrebbe essere conteggiata insieme ad altre frazioni al fine di verificare se, complessivamente, il soggetto abbia trascorso un giorno in Italia.
2. Particolarmente innovativo è il secondo criterio di collegamento: quello della mera presenza nel territorio dello Stato. Le riflessioni sul punto sono molteplici.
   In primo luogo esso non è conforme ai principi adottati in ambito OCSE e alla prassi internazionale. La norma in esame potrebbe perciò contrastare con i principi adottati nella legge delega per la riforma del sistema fiscale.
   In secondo luogo, induce a chiedersi se la mera presenza fisica nel territorio dello Stato, a prescindere dall'esistenza di rapporti più profondi con il territorio, sia un elemento idoneo a fondare il concorso alla spesa pubblica su base *worldwide.*
   Infine, suscita particolari riflessioni in merito se lo si pone al cospetto dei Trattati fiscali stipulati dall'Italia, considerato che la *tie breaker rule* dell'art. 4 del Trattato OCSE trova applicazione solo nei confronti dei soggetti residenti in entrambi gli Stati in base al domicilio, alla residenza e *"ad ogni altro criterio di natura analoga".*
   Il criterio della mera presenza, che è diverso dal domicilio e dalla residenza, può essere considerato un "criterio di natura analoga"?
   Se la risposta a tale domanda fosse negativa, i conflitti di residenza dallo stesso creati non potrebbero trovare soluzione nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni.
   Il dibattito in dottrina è aperto. A chi sostiene che, secondo la dottrina internazionale di settore, ai fini convenzionali possono essere assimilati al domicilio ed alla residenza tutti i criteri di collegamento con non determinano la tassazione solo per i redditi prodotti in un dato territorio, si contrappone altra parte della dottrina secondo cui l'assenza di un criterio che presupponga un legame effettivo con lo Stato, potrebbe portare al limite a far coincidere la nozione di residenza con quella di *liable ti tax* (assoggettamento ad imposta in astratto) ed aumentare le ipotesi di conflitto fra lo Stato della fonte e quello della residenza.
   Se si considera poi l'ordine ed il contenuto delle *tie breaker rules* che fissano i criteri di collegamento in ambito OCSE, (nell'ordine: abitazione permanente; luogo nel quale le relazioni personali ed economiche della persona sono più strette; luogo in

cui soggiorna abitualmente; nazionalità; accordo tra i due Stati), è verosimile che ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria italiana giungerà ad affermare la residenza fiscale del soggetto in Italia in base alla mera presenza fisica, i criteri previsti dalla *tie breaker rules* collocheranno la residenza ai fini convenzionali nell'altro Stato.

E' legittimo, pertanto, affermare che il criterio della presenza fisica assumerà per lo più rilevanza nei rapporti con Paesi – il cui numero è, invero, limitato – con i quali l'Italia non ha concluso una Convenzione contro le doppie imposizioni.

3. Non meno perplessità suscita la terza novità che attiene alla nozione di domicilio totalmente sganciata da quella civilistica: *"per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona".*

   Ci si chiede: cosa deve intendersi per *"relazioni personali e familiari della persona"?* Nell'attuale contesto sociale le articolazioni familiari possono raggiungere livelli di complessità tali da rendere difficile comprendere il luogo di localizzazione degli interessi personali.

   Si pensi, ad esempio, a coloro che convivono stabilmente insieme al coniuge *"di seconde nozze"*, i cui figli nati da primo matrimonio risiedono in Italia assieme al primo coniuge, oppure al "cervello in fuga" che si trasferisce all'estero ma la cui famiglia di origine continua a permanere in Italia. Gli esempi potrebbero essere tanti. Ciò che naturalmente restano esclusi, secondo autorevole dottrina internazionale (cfr. Baker P. *The expression "Centre of vital interests"*), sono i rapporti privi di minimo di stabilità e oggettività, quali le amicizie e le conoscenze.

4. L'ultima novità in tema di residenza fiscale interna riguarda l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente che, a prescindere dagli altri criteri di collegamento personale, è idoneo da solo, pur avendo natura meramente formale, a radicare la residenza fiscale in Italia e ad attrarre quivi a tassazione i redditi *worldwide* del contribuente, a prescindere dall'esistenza di un collegamento sostanziale con il territorio.

   Pur non essendo prevista da alcuna disposizione, la giurisprudenza di legittimità ha sempre attribuito all'iscrizione anagrafica natura di *presunzione assoluta* di esistenza in Italia della residenza fiscale (*Cass., ord. n. 16634/2018; Sentenza n. 9319/2006; Sentenza n. 1783/1999; n. 1215/1998).*

   Nella nuova disposizione riformata è stata adesso prevista in modo espresso la natura presuntiva di residenza in Italia dell'iscrizione anagrafica, ma nella forma della *presunzione relativa*, con seguente possibilità per il contribuente di dimostrare che, in realtà, la residenza effettiva si colloca all'estero.

   La soluzione adottata dal legislatore della riforma è certamente apprezzabile, ponendo fine ad un'aberrazione giuridica (una presunzione assoluta introdotta solo dalla giurisprudenza), ma forse sarebbe stato meglio eliminare tale criterio formale di collegamento in quanto anacronistico.

   L'attrazione della residenza in Italia, infatti, in base all'iscrizione all'anagrafe conduce normalmente ad un conflitto di residenza che va risolto in base alle c.d. *tie breaker rules*, se esiste una Convenzione contro la doppia imposizione. Tali *tie breaker rules* non contemplano l'iscrizione all'anagrafe quale criterio di collegamento. Ciò significa che nella maggior parte dei casi il criterio risulta recessivo rispetto al domicilio, alla dimora abituale, all'abitazione permanente.

Vedremo, in futuro, quale sarà la produzione giurisprudenziale in materia e come tali perplessità saranno superate.

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: art. 2 TUIR
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione : nn. 13803/01; 9316/06; 14434/10; 6934/11;

6598/13; 12311/16; Cass., ord. n. 16634/2018; sentenza n. 9319/2006; sentenza n. 1783/1999; n. 1215/1998; sentenza n:. nn. 17748/21; 3858/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1889/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Irpef - Redditi da lavoro dipendente - Giudici tributari - Compensi variabili - Assimilazione – Arretrati – Tassazione separata - Ritardo fisiologico.

SINTESI DELLA SENTENZA
I compensi variabili corrisposti *ex* art. 13 d.lgs.n. 545/1992 ai giudici tributari – in quanto redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente - non sono qualificabili come "arretrati" e non sono, pertanto, da ricomprendersi tra quelli soggetti a tassazione separata ai sensi dell'art. 17 T.U.I.R. quando gli emolumenti relativi all'attività precedentemente svolta siano corrisposti entro il termine di centoventi giorni, da ritenersi fisiologico in considerazione della natura del rapporto dal quale derivano. Deve, invece, farsi luogo alla riferita deroga ogniqualvolta il pagamento avvenga oltre siffatto arco temporale e il ritardo sia giustificato da oggettive situazioni di fatto, come tali, non dipendenti dalla volontà delle parti (*in specie* attività d'ufficio, propedeutica all'erogazione dei compensi, che prevede, per ciascun giudice, la ricognizione del numero e della tipologia dei provvedimenti adottati).

COMMENTO
La regola generale, prevista dall'art. 51 T.U.I.R. per i redditi ivi previsti è quella del "principio di cassa", secondo cui le somme debbono essere assoggettate ad imposizione ordinaria nel medesimo anno in cui sono corrisposte. Il meccanismo ordinario di tassazione dei redditi subisce una deroga a favore del regime della tassazione separata, stabilito dall'art. 17, co.1, lettera b), T.U.I.R., con riferimento agli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti. Si tratta, in sostanza, di redditi percepiti in un determinato periodo d'imposta, ma maturati in tempi precedenti.
L'applicazione della tassazione separata è, tuttavia, con Sentenza n:ita solo per i proventi percepiti in ritardo per effetto di ragioni di carattere giuridico, consistenti nel sopraggiungere di norme di legge, di Sentenza, di provvedimenti amministrativi o, comunque, per effetto "*di altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti*", idonee a fare ritenere che il ritardo nel pagamento non sia conseguenza di un accordo strumentale delle parti volto a fare beneficiare il percettore della più favorevole tassazione separata sui proventi in oggetto. Ne consegue che, ove la liquidazione e la corresponsione di un certo emolumento, in quanto soggette a determinate procedure, implichino necessariamente un disallineamento cronologico rispetto al periodo di maturazione del compenso, tale iato è rilevante ai fini della tassazione separata soltanto quando il ritardo non sia fisiologico, ma esorbiti dalla normale dinamica del rapporto contrattuale, cui l'emolumento accede.
In assenza di un'espressa previsione normativa dei tempi "fisiologici" di pagamento, la giurisprudenza ha chiarito che un termine ragionevole possa essere parametrato a quello (di 120 giorni) previsto, dopo la novella del 2000 (l. n. 388 del 2000, art. 147), dal d.l. 31 dicembre 1996 n. 669, art. 14 (in tema di esecuzione forzata nei confronti delle pubbliche amministrazioni), quale idoneo *spatium adimplendi* da concedere all'Amministrazione per l'approntamento dei controlli e dei mezzi finanziari occorrenti al pagamento dei compensi variabili.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86; d.l. 669/96.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 28116/20.
Prassi: Circolare n. 80/E/1998.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2011/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Palillo, Rel. Caso.

Irpef - Crediti di lavoro – Transazione - Risarcimento danno biologico – Tassazione separata ex art. 17, comma 1 lett. a) – Non imponibilità danno emergente.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nella specifica ipotesi di risarcimento di un danno biologico in caso di transazione relativa a crediti di lavoro, occorre stabilire se ci si trovi in presenza di una fattispecie da assoggettare a tassazione separata degli emolumenti corrisposti, ex art. 17, co. 1, lett. a) TUIR, ovvero se tali somme possano qualificarsi come risarcimento del danno emergente, restando sottratte a imposizione. Soccorre a tal fine il riferimento all'art. 6 del TUIR, secondo cui risultano imponibili i proventi e le indennità che "costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti", e che siano, pertanto, qualificabili come lucro cessante; mentre sono escluse da tassazione le somme collegate a una perdita patrimoniale (danno emergente), ivi compreso il danno biologico. Ne consegue che il danno biologico non deve essere assoggettato ad imposizione, in quanto riconducibile ad un "impoverimento patrimoniale immediato del danneggiato e non prospettico, come nel caso di lucro cessante, la determinazione del quale è effettuata secondo un ragionevole criterio di attendibilità dei guadagni".

Ciò premesso, non vi è dubbio che, nell'esercizio della propria autonomia negoziale, le parti possano non solo disporre dei reciproci diritti ma altresì motivare le ragioni delle disposizioni reciproche, indicando natura e qualificazione dei diritti transatti. Parimenti indubbia è la facoltà dei terzi di disconoscere tali qualificazioni in quanto res inter alios acta.

Ciò non toglie però, che in virtù del principio di cui art. 2697, 1° co., c.c.), secondo il quale "chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento", incombeva sull'Amministrazione l'onere, non assolto, di qualificare come retribuzione e non diritto al risarcimento del danno biologico le somme oggetto di transazione di cui si discute.

Testo da modificare a cura dell'autore. Pertanto, sul punto l'appello non merita accoglimento.

COMMENTO

La sentenza in commento tocca un profilo di rilevanza assai generale rispetto al sistema di tassazione reddituale. Sullo sfondo vi è la questione dell'assoggettamento ad imposizione delle somme percepite a titolo di risarcimento. A tal proposito è noto il ricorso alla distinzione tra il concetto di lucro cessante e quello di danno emergente. Mentre laddove si risarcisca il primo, si sta consegnando al percettore un reddito che avrebbe dovuto percepire *ab origine* ma che non ha percepito, nel caso in cui la somma corrisposta sia volta a risarcire il danno emergente, si sta corrispondendo (non reddito ma) "patrimonio". Patrimonio che, appunto, l'evento dannoso aveva ridotto.

È evidente che, se così stanno le cose, è agevole concludere che laddove la somma sia corrisposta in luogo del reddito, dovrà considerarsi reddito ai fini del concorso alle spese pubbliche. E questa regola, che pure avrebbe potuto essere ricavata implicitamente dal sistema del TUIR, è sancita espressamente dall'art. 6, co. 2 dello stesso il quale stabilisce tuttavia, oltre alla regola della rilevanza reddituale delle somme, anche la regola per cui tali proventi costituiranno "redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti".

Se invece si tratta di reintegrare il patrimonio, siamo al di fuori dell'ambito di applicabilità del TUIR.

Le cose si complicano con l'art. 17, co. 1, lett. a) del TUIR il quale comprende, tra i proventi che debbono essere assoggettati a tassazione separata, anche "le somme e i valori comunque percepiti […] anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro". In relazione a questa disposizione si pongono dubbi per i proventi aventi natura risarcitoria. Si tratta di comprendere se ci si trovi in presenza di una deroga

all'art. 6, co. 2 TUIR, e se quindi le somma aventi natura risarcitoria siano in questi casi sempre imponibili, oppure se debbano considerarsi escluse, anche nelle fattispecie prese in considerazione dall'art. 17, co. 1, lett. a), le somme aventi natura di mera reintegrazione patrimoniale.
Nella sentenza in commento sembra si sia seguita la seconda opzione interpretativa, che in effetti è quella sostenuta in alcuni precedenti giurisprudenziali (Corte Cost., sentenza n. 292/2005 e Cass. sentenza n. 16014/2004).
Sembra in effetti una soluzione condivisibile. Anche se l'art. 17, co. 1, lett. a) reca una formulazione molto ampia che sembra idonea a "catturare" qualsiasi somma percepita, esso è inserito in un quadro che è quello della imposizione reddituale. La "pressione" che il sistema opera sul tenore letterale della disposizione (art. 17, co. 1, lett. a), unitamente alla espressa previsione dell'art. 6, co. 2 Tuir che è ovviamente una norma che interessa tutto il sistema delle imposte sui redditi, portano a ritenere che non debbano in ogni caso essere assoggettate ad imposizione le somme aventi natura di mera reintegrazione patrimoniale. Chiaramente questa conclusione si traduce nella esigenza di tornare sulla interpretazione letterale dell'art. 17, co. 1, lett. a) sostenendo che quando si riferisce alle "somme e i valori comunque percepiti […] anche se a titolo risarcitorio" si riferisce implicitamente alle sole somme aventi natura reddituale.

Luca Peverini

Riferimenti normativi: d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale n. 292/2005 e Corte di Cassazione n. 16014/2004.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2133/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Coletta, Rel. Mancini.
Irpef – Redditi di lavoro autonomo – Costi sostenuti nello svolgimento dell'attività professionale – Interposizione di manodopera – Operazioni inesistenti in quanto poste in essere da cooperative "cartiere" fittiziamente interposte – Indeducibilità dei costi ai fini della formazione del reddito – Sussiste.

SINTESI
Ai fini della determinazione del reddito del professionista da assoggettare a Irpef, non sono deducibili i costi derivanti da un contratto di appalto di servizi simulato, concluso dal professionista con una società cooperativa al medesimo riconducibile e da questi creata col solo scopo di gestire i rapporti di lavoro lucrando sull'importo delle ritenute alla fonte – trattenute sui redditi corrisposti al personale dipendente - ma mai versate al Fisco.

COMMENTO
Lo schema giuridico-economico preso in esame dalla sentenza in commento è piuttosto usuale nella prassi – dove lo studio associato o individuale del commercialista è spesso affiancato da una società di servizi partecipata dagli stessi professionisti parte della compagine associativa – ma, nel caso analizzato dalla Corte laziale, si fletteva a finalità e impieghi fraudolenti, analoghi a quelli riscontrabili nelle cc.dd. frodi carosello (pur se nella specifica vicenda riferibili all'evasione delle ritenute anziché dell'Iva).
La società cooperativa, creata *ad hoc* dalla professionista destinataria dell'accertamento erariale, si interponeva infatti nell'assunzione di personale poi "appaltato" alla medesima professionista, sottraendosi però al versamento nelle casse erariali delle ritenute operate sui redditi di lavoro dipendente. L'accertamento dell'Amministrazione finanziaria si incentrava tuttavia sulla sola professionista, cui era contestata l'indeducibilità dei costi del personale appaltato siccome riferibili ad un'illecita interposizione di manodopera (mentre

dalla decisione non si evince se l'Agenzia delle Entrate abbia spiccato la propria pretesa anche nei confronti della società cooperativa colpevole dell'omesso versamento delle ritenute).
La decisione avalla l'accertamento erariale, confermando l'idoneità di contestazioni incentrate sulla indeducibilità dei costi come mezzo per contrastare condotte evasive che si collocano nella fase di riscossione dell'imposta.
Mette conto osservare come la sentenza non si sofferma – ma ciò sembra discendere dall'impostazione delle difese del contribuente – sull'applicabilità e gli effetti della disciplina dei costi da reato, di cui all'art. 8 del d.l.n. 16/2012, che fa divieto di dedurre i "*costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo*".
Con ogni probabilità non ne sarebbe però derivata una diversa decisione da parte dei Giudici laziali. Benché infatti la predetta norma ammetta in teoria la deducibilità di costi riferiti a operazioni soggettivamente inesistenti (cfr. circolare n. 32/E/2012), proprio nei casi di somministrazione illecita di manodopera essa è applicata dalla giurisprudenza con estremo rigore, ritenendo che l'invalidità del contratto di appalto di servizi osti alla certezza e inerenza del costo e quindi alla sua deducibilità in capo al committente (Cass., ordd. nn. 1064/2024, 12113/2023; sentenza n. 34876/2021, 32185/2019, 31720/2018).

Paolo Puri
Michele Marzano

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 38; d.l. 16/2012, art. 8.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: ordd. nn. 1064/2024, 12113/2023; Sentenza n. nn. 34876/2021, 32185/2019, 31720/2018.
Prassi: circolare n. 32/E/2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2558/2024, depositata il 17/04/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Irpef – Canoni di locazione non dichiarati – Accertamento – Obbligo di contraddittorio preventivo – Non sussiste

SINTESI DELLA SENTENZA
Non è meritevole di accoglimento il motivo con il quale il contribuente ha denunciato la illegittimità per difetto di contraddittorio preventivo dell'avviso di accertamento con cui erano stati ripresi a tassazione canoni di locazione non dichiarati, sul rilievo che non è previsto, secondo il Collegio adito, un contraddittorio endoprocedimentale a pena di nullità dell'atto ed essendo state comunque ben esplicitate le ragioni della pretesa impositiva rispetto alle quali il contribuente ha del resto potuto svolgere in fatto la sua difesa.

COMMENTO
La sentenza si pone nel solco del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui non esiste nel diritto tributario un obbligo al contraddittorio preventivo a pena di nullità del procedimento, al di fuori delle fattispecie specificamente previste dalla legge e dei controlli vertenti sui tributi armonizzati, nel quale ultimo caso dovendo, peraltro, il contribuente assolvere all'onere della c.d. prova di resistenza. In questi termini, si è espressa, da ultimo, anche la Corte Costituzionale (cfr. sentenza n. 47/2023), chiamata a pronunciarsi sulla legittimità, in relazione agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117 Cost., dell'art. 12, co. 7, della L. n. 212/2000, nella parte in cui non estende il diritto al contraddittorio preventivo a tutte le modalità di accertamento in rettifica. In tale occasione, la Corte, nel dichiarare inammissibile la questione, ha, in particolare, ripetuto che la norma censurata non è

espressione di un principio di generale applicazione, al contempo evidenziando però come la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo risulti ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, assistendosi a progressive e ripetute aperture del legislatore che hanno reso obbligatorio, in un sempre più consistente numero di ipotesi, il confronto tra Amministrazione e contribuente. In questo quadro, secondo la Corte, spetta tuttavia pur sempre al solo legislatore il compito di adeguare il diritto vigente, garantendo l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria al fine di colmare la lacuna evidenziata e di condurre a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente. Ciò posto, vi è da chiedersi se in questa direzione si sia adeguatamente orientata la recente riforma, laddove, per un verso, è stato abrogato l'art. 12, co. 7, della L. n. 212/2000, che pure limitatamente alle ipotesi ivi previste, garantiva al contribuente il diritto di formulare osservazioni e richieste in ordine alle risultanze della pregressa istruttoria, e, per altro verso, pur introducendo, all'art. 6 bis della medesima L. n. 212/2000, un confronto sullo schema di provvedimento da emettere prima dell'adozione del vero e proprio atto impositivo, ha tuttavia escluso tale obbligo rispetto alle tipologie di provvedimento individuate dal d.m. del 24 aprile 2024, tra le quali gli accertamenti parziali emessi (come presumibilmente quello della fattispecie trattata nella sentenza in commento) esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati in possesso dell'Amministrazione.

Antonio Tocci

Riferimenti normativi: legge 212/2000, artt. 6 bis e 12.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le Sentenza n. 47/23; Corte di Cassazione n. 24823/15; 6198/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3651/2024, depositata il 31/05/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.
Irpef – Sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza normativa – Disapplicazione — Fondamento.

SINTESI DELLA SENTENZA
In sede di impugnazione del provvedimento di recupero a tassazione dell'IRPEF (con irrogazione di sanzioni) dovuta sul reddito da lavoro dipendente percepito da Organizzazione internazionale, veniva tra l'altro invocata la disapplicazione delle sanzioni in ragione di obiettive condizioni di incertezza sul portato della norma impositiva (*ex* art. 10, comma 3, L. 212/2000 ed art. 8 del d.lgs.546/1992). All'esito del giudizio, l'adita Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio, ritenuto sussistere lo stato di obiettiva incertezza sul portato della norma impositiva (nel caso di specie rinvenuto nell'elevato numero di norme applicabili al caso di specie e nell'incertezza della normativa internazionale applicabile), disponeva la disapplicazione delle sanzioni irrogate.

COMMENTO
L'art. 10, comma 3, della l. 212 del 2000 riconosce, come noto, il principio della non applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie in caso di obiettiva condizione di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (da cui dunque deriva l'inadempimento incolpevole). Il potere di disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle ipotesi predette risultava del resto già previsto dall'art. 8 d.lgs.546/1992 in favore del Giudice tributario, il quale dunque risultava di volta in volta chiamato a valutare il grado di intelligibilità del portato normativo in relazione alla fattispecie impositiva sottoposta al vaglio giudiziale, con potere di disapplicazione della sanzione qualora riscontrato lo stato di obiettiva incertezza giuridica.
L'istituto in esame risponde evidentemente ai principi di colpevolezza e personalità della responsabilità tributaria, con valorizzazione del minimo grado di consapevolezza esigibile dal contribuente.

Il tema è stato oggetto di ampia riflessione da parte della dottrina e della giurisprudenza che ha contribuito a delineare i contorni del concetto di obiettiva incertezza rilevante ai fini dell'esclusione della fattispecie sanzionatoria. Con particolare riguardo alla più recente elaborazione della giurisprudenza di legittimità, può senz'altro riscontrarsi un approccio rigoroso che vede l'obiettiva condizione di incertezza giuridica nella impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica applicabile (Cass. 1312 del 20 gennaio 2025) ovvero nella inevitabile incertezza sugli elementi essenziali dalla fattispecie tributaria e cioè contenuto, oggetto e destinatari della norma (Cass. 22244 del 6 agosto 2024). Alcuni recenti arresti della Suprema Corte hanno peraltro chiarito che l'accertamento dell'obiettiva condizione di incertezza giuridica è rimesso, in via esclusiva, al giudice tributario, il quale è dunque chiamato ad intervenire anche d'ufficio (Cass. 35911 del 22 dicembre 2023; in senso contrario, tra le altre, Cass. 12369 del 15 aprile 2022).
In tale contesto normativo, la Corte di Giustizia Tributaria del Lazio, conferendo tra l'altro rilievo all'elevato numero di norme applicabili al caso di specie nonché all'incertezza della normativa internazionale applicabile, ha ritenuto configurarsi l'obiettiva condizione di incertezza sul portato della norma tributaria, con conseguente disapplicazione delle sanzioni irrogate.

Angelo Cremonese

Riferimenti normativi: art. 8 d.lgs.546/1992; art. 10, comma 3, l. 212/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 1312/2025; 22244/2024; 2604/2024; 35911/2023; 9055/2023; 4599/2022; 12369/2022; 26877/202; 10126/20191. CGT II Grado Emilia Romagna Bologna n. 691/06/2024 del 18.07.2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenze nn. 4459/2024, 4460/2024, 4461/2024, 4462/2024,
depositate il 03/07/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.
Irpef – Pensioni erogate agli ex dipendenti dell'Agenzia Spaziale Europea – Doppia imposizione - Richiesta di rimborso dell'IRPEF relativa alla parte di contribuzione obbligatoria gravante sul dipendente – Fondatezza.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il peculiare regime fiscale e previdenziale riservato ai dipendenti dell'Agenzia Spaziale Europea-*European Space Agency* genera una singolare forma di doppia imposizione in capo al personale dell'Organizzazione Internazionale in pensione e residente in Italia.
Durante la vita lavorativa, infatti, gli stipendi dei dipendenti ESA, sono assoggettati esclusivamente a un peculiare prelievo reddituale (*Internal Tax*) destinato e riscosso dall'Agenzia.
Il regime tributario in questione cessa con il pensionamento: da quel momento gli emolumenti percepiti sono tassati e assoggettati alla legislazione fiscale vigente nello Stato di residenza dell'ex prestatore ESA.
A differenza di quanto prevede l'art. 51 comma 2, lett. a) del TUIR in tema di IRPEF, la normativa di riferimento non consente di escludere dalla base imponibile della *Internal Tax* gli oneri previdenziali che il dipendente ESA corrisponde obbligatoriamente all'Agenzia durante la vita lavorativa.
Da ciò discende che i contributi versati in costanza di rapporto di lavoro sono tassati sia in fase di accumulo sia in fase di erogazione delle pensioni, in quanto la normativa italiana non contempla la possibilità di decurtare dalla base imponibile della pensione la quota di contributi versata all'Organizzazione Internazionale prima della cessazione del rapporto di lavoro.
Tale duplicità di prelievo, pur se limitata alla sola parte di contributi ricadente sul lavoratore (1/3), oltre a porsi in contrasto con l'art. 163 del TUIR, discrimina il prestatore ESA rispetto a un dipendente ordinario.

La richiesta di rimborso, ancorché parziale, dell'IRPEF applicata sulle pensioni deve ritenersi peraltro fondata anche sotto il profilo procedimentale poiché, a differenza di quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente ha correttamente assolto l'onere probatorio su lui gravante: l'allegazione della rendicontazione pensionistica ESA, il deposito dei modelli fiscali che attestano l'avvenuto pagamento dell'IRPEF e il rinvio ai dati esposti nel Modello Unico di riferimento con Sentenza n:ono infatti di individuare il *quantum* richiesto a rimborso.

COMMENTO

Con le decisioni nn. 4459/2024, 4460/2024, 4461/2024, 4462/2024 la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si pronuncia sul trattamento fiscale delle pensioni erogate agli ex dipendenti della Agenzia Spaziale Europea, residenti in Italia.

A differenza delle altre Organizzazioni Internazionali, l'ESA è dotata di una propria potestà impositiva.

Infatti, secondo quanto prevede l'Allegato I, al paragrafo 1 dell'art. XVIII della legge 9 giugno 1977 n. 358 di ratifica della Convenzione istitutiva dell'Agenzia Spaziale Europea-(*European Space Agency*)- firmata a Parigi il 30 maggio 1975- l'Agenzia assoggetta gli emolumenti percepiti dal Direttore generale e dai membri del personale a una forma di imposizione interna a suo vantaggio (la *Internal Tax*).

L'*Internal Tax* rappresenta l'unica forma di prelievo fiscale reddituale che si applica sugli stipendi del dipendente ESA.

L'esclusione da ulteriori forme di imposizioni durante la fase lavorativa attiva consente di scongiurare *in nuce* la eventuale duplicità giuridica del prelievo reddituale.

Tale peculiare regime fiscale termina con il pensionamento poiché, ai sensi del paragrafo 2 dell'art. XVIII, l'*Internal Tax*, non grava sulle rendite e sulle pensioni percepite dopo la cessazione del servizio.

Siffatte remunerazioni sulla base dell'art. 42 del Regolamento pensionistico delle «Organizzazioni Coordinate» -quale infatti è anche l'*European Space Agency*- sono invece assoggettate a tassazione nello Stato in cui risiede il beneficiario e secondo le disposizioni tributarie ivi vigenti.

I dipendenti ESA fruiscono inoltre di uno speciale regime previdenziale: l'art. XX della Convenzione del 1975, al paragrafo 2 facoltizza, infatti, l'Ente internazionale a istituire un autonomo sistema di previdenza sociale.

Dando attuazione a tale previsione l'Agenzia ha costituito un sistema pensionistico che ai sensi dell'art. 41 dello Schema pensionistico ESA è finanziato in parte (2/3) dall'ESA stessa e pro quota (1/3) dai contributi versati dai dipendenti all'Agenzia.

Le somme versate all'ESA a titolo previdenziale non sono escluse neanche in misura parziale dalla base imponibile della *Internal Tax*, poiché il Rule 22.2*bis*/7 (*Contributions*) del Regolamento del Personale ESA dispone che: «*Contributions to the Fund shall be subject to internal tax*».

Sulla base del combinato disposto della normativa di origine internazionale e di quella domestica agli ex dipendenti ESA residenti in Italia è pertanto ascrivibile un modello previdenziale di tipo TET (tassazione dei contributi, esenzione delle eventuali rendite del fondo pensione, tassazione della pensione).

La tassazione del primo e dell'ultimo segmento in cui si articola il fenomeno previdenziale (fase del versamento e fase dell'erogazione della prestazione pensionistica), in assenza di correttivi, determina una peculiare duplicità di prelievo sulle somme versate all'Agenzia Spaziale Europea a scopo previdenziale dall'ex dipendente ESA, ove residente in Italia.

Il collegio giudicante reputa perciò che tale doppio di imposta si ponga in contrasto con il divieto contemplato dall'art. 163 del TUIR.

Sotto un altro profilo, la peculiare disciplina fiscale in analisi determina anche un trattamento discriminatorio fra lavoratore cd «ordinario» e ex prestatore ESA sebbene, terminato il

rapporto di lavoro con l'Organizzazione internazionale, gli stessi versino in una analoga situazione.
All'atto della cessazione del rapporto di servizio con l'Organizzazione internazionale riprende infatti vigore il regime fiscale vigente nello Stato di residenza (Italia) del dipendente ESA, secondo il quale i soggetti residenti in Italia scontano, ai sensi dell'art. 3 del TUIR, l'IRPEF sui redditi ovunque prodotti e posseduti nei periodi di imposta di riferimento, ivi comprese le pensioni erogate dall'Agenzia Spaziale Europea.
Tuttavia, a differenza dell'ex prestatore ESA, l'ex dipendente ordinario non incappa nella doppia imposizione perché, ai sensi dell'art. 51 comma 2, lett. a) TUIR, la contribuzione obbligatoria non concorre alla formazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente.
L'applicazione del modello EET nei confronti delle forme di contribuzione obbligatoria (esenzione dei contributi, esenzione delle eventuali rendite, tassazione della pensione)- ascrivibile al dipendente ordinario- implica, infatti, secondo il principio della unicità del prelievo, la rinuncia alla tassazione nella fase dell'accumulazione a favore della imposizione all'atto dell'erogazione.
Così, a giudizio del collegio, sia in virtù del divieto posto dall'art. 163 TUIR, sia al fine di scongiurare trattamenti discriminatori, l'ex dipendente «internazionale», in quanto già assoggettato a tassazione nella fase dell'accantonamento dei contributi previdenziali, limitatamente alla parte versata in costanza di rapporto di lavoro, deve essere esonerato dal prelievo nella fase di erogazione della pensione.
Le conclusioni cui perviene la Corte di Giustizia Tributaria sono in linea con quell'orientamento dottrinale-invero maggioritario- che ravvisa la *ratio* dell'esclusione dal reddito imponibile dei contributi, prevista attualmente dall'art. 51, lett. a) TUIR, nell'esigenza di scongiurare la duplicità del prelievo su quegli stessi elementi reddituali (i contributi) che saranno oggetto di tassazione in capo al beneficiario sotto forma di trattamento previdenziale.
I giudici aderiscono a una lettura sostanziale del divieto di doppia imposizione, quale criterio di interpretazione della legge tributaria, finalizzato a rendere il sistema fiscale più razionale, più coerente e più equo.
Le decisioni in commento infatti, fondandosi sul divieto di cui all'art. 163 TUIR, realizzano in via ermeneutica un vero e proprio intervento di rimodellamento dello schema previdenziale riservato agli ex dipendenti dell'Agenzia Spaziale Europea.
Inoltre, nel rilevare una ipotesi di discriminazione fra lavoratore «ordinario» e prestatore internazionale, il collegio giudicante si conforma a quanto affermato in più occasioni dal giudice eurounitario a proposito dell'esteso ambito di applicazione della libertà di circolazione dei lavoratori -sì da non presupporre una qualifica professionale o l'abitualità della prestazione- riferentesi, infatti, a qualsiasi cittadino dell'Unione Europea che lavora in uno Stato membro diverso dal suo Stato di origine anche qualora presti servizio presso una organizzazione internazionale.
Quanto alla lamentata indeterminatezza della pretesa restitutoria le decisioni in commento pervengono a una conclusione in linea con il principio espresso dalla Corte di legittimità, tra l'altro, nella decisione n. 1710 del 26 gennaio 2007, secondo il quale in un contesto di duplicazione impositiva sarebbe auspicabile che l'Amministrazione finanziaria, «*avesse la sensibilità, per non dire il dovere, di accertarsi e di verificare la veridicità delle affermazioni dei cittadini in virtù dei principi sanciti dallo Statuto dei contribuenti …, quali quello dell'affidamento, di buona fede e di collaborazione* che…., *dovrebbero sempre informare tutti i rapporti fra Amministrazione e contribuenti, in un paese democratico come l'Italia, comportamento questo che porterebbe alla riduzione dell'enorme massa di contenzioso tributario con notevole risparmio per le finanze pubbliche*».

Carla Lollio

Riferimenti normativi: Allegato I, art. XVIII, paragrafi 1 e 2, art. XX, legge 9 giugno 1977 n. 358 Ratifica ed esecuzione della convenzione istitutiva di una Agenzia spaziale europea (A.S.E.), con allegati firmata a Parigi il 30 maggio 1975; Regolamento pensionistico delle «Organizzazioni Coordinate», art. 42 (Pensioni soggette alla legislazione fiscale nazionale; articoli 3, 49 comma 2, lett. a), 51, comma 2, lettera a), TUIR n. 917/1986; rules 20.1/1, 20.2/1, 22.2bis/7 Regolamento del personale dipendente ESA del 2003; artt. 3, 41e 33 Schema pensionistico ESA.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia UE 16/02/2006 causa C-185/04, Oberg; Cass. n. 16721/2020; Cass. nn. 1710/2007; 4565/2020; 21400/2012; 3250/2000; Comm. trib. prov. Roma nn. 967/2021, 968/2021, 9050/2021.
Prassi: circolari Agenzia delle Entrate nn. 55/1999 e 326/1997; risoluzione Agenzia delle Entrate n. 285/2009; risposte a interpello nn. 177/2023 e 124/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 5560/2024, depositata il 11/09/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Musumeci.
Irpef – Reddito di lavoro dipendente e assimilati – Risoluzione del rapporto di lavoro – Danno da demansionamento – Risarcimento – Accordo transattivo – Imposizione – Esenzione – Specifica qualificazione della voce di danno – Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA
Chiamata a pronunciarsi sulla spettanza del rimborso dell'Irpef versata in relazione a somme corrisposte, in occasione della risoluzione del rapporto di lavoro, per effetto di accordo transattivo intervenuto con il datore di lavoro, la Corte ha ritenuto di non accogliere la domanda del contribuente, fondata sulla natura non imponibile dell'indennità riconosciuta alla luce della sua natura risarcitoria di un danno da demansionamento, sul rilievo che, in mancanza di una specifica qualificazione e quantificazione di detta voce di danno nell'ambito dell'accordo transattivo, risulterebbe arbitrario ascrivere ad una data componente, in ipotesi eSentenza n:e da imposta, qualsivoglia porzione del complessivo importo erogato.

COMMENTO
La sentenza affronta il tema della imponibilità delle somme corrisposte, a titolo risarcitorio, in occasione della cessazione di rapporti di lavoro e per effetto di accordi transattivi intercorsi tra dipendente e datore di lavoro. A riguardo, la prassi amministrativa ha tradizionalmente fatto leva, al fine di ricondurre a tassazione dette somme, sul principio di onnicomprensività della retribuzione imponibile, come noto, sancito dall'art. 51, comma 1, del TUIR, in base al quale costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le attribuzioni, in denaro o in natura, corrisposte in relazione al rapporto di lavoro, nonché sulla disposizione dell'art. 17 del TUIR, il quale prevede l'applicazione della tassazione separata per le somme e i valori comunque percepiti, anche se a titolo risarcitorio, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione di rapporti di lavoro. E' altrettanto noto che la migliore dottrina e la più avveduta giurisprudenza abbiano in materia inteso valorizzare il disposto dell'art. 6, comma 2, del TUIR e, quindi, la distinzione da esso ritraibile tra somme corrisposte a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi (c.d. lucro cessante) e somme invece finalizzate a ristorare una perdita patrimoniale (c.d. danno emergente) subita dal lavoratore per effetto della anticipata cessazione del rapporto di impiego. L'imponibilità delle indennità risarcitorie è stata così affermata solo con riferimento alla prima delle predette componenti di danno. In questo senso, invero, si è espressa, nel solco della più recente giurisprudenza di legittimità, anche la stessa prassi amministrativa in relazione, ad esempio, alle indennità corrisposte per risarcire il c.d. danno da perdita di chance, come pure il danno all'immagine subito in conseguenza di una illegittima condotta del datore di lavoro, trattandosi, appunto, di componenti di danno aventi natura patrimoniale e non reddituale. Ciò posto, il tema si sposta sul versante della prova della natura della

componente di danno che, vuoi all'interno di un provvedimento giurisdizionale, vuoi nell'ambito di un accordo transattivo, le somme erogate al lavoratore siano, in concreto, destinate a ristorare. E a riguardo, si è detto che, trattandosi qui stabilire la ricorrenza di un'ipotesi di esclusione dalla base imponibile, spetta al contribuente l'onere di provare la natura del pregiudizio subito e, quindi, la finalità risarcitoria e non retributiva dell'indennità ricevuta, il che suggerisce, già nella prodromica sede giuslavoristica, non solo l'opportunità di preventivamente individuare e documentare la componente di danno di cui il lavoratore invoca specificamente il ristoro, ma anche di debitamente qualificare e quantificare, all'interno del provvedimento giurisdizionale o dell'accordo transattivo, le somme che correlativamente siano riconosciute, al fine, appunto, di poterne poi invocare, nella distinta sede tributaria, la non imponibilità.

Antonio Tocci

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 6, 17 e 51.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 16014/04, 3632/99, 3804/23, 6827/23.
Prassi: Risoluzioni nn.185/22, 222/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6046/2024, depositata il 10/10/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Diotallevi.
Irpef – Pensione di invalidità estera percepita in Germania – Imponibilità nel Paese della fonte – Art. 19, paragrafo 2 Convenzione Italia – Germania contro le doppie imposizioni – Artt. 3 e 49 TUIR – Doppia nazionalità del percettore.

SINTESI DELLA SENTENZA
Con riguardo alla tassazione della pensione di invalidità estera percepita in Germania, il beneficiario con doppia nazionalità (italiana e tedesca) ha diritto a che quest'ultima sia imponibile solo nel Paese della fonte. Infatti, in base agli artt. 3 e 49 del Tuir e all'art. 19, paragrafo 2, della Convenzione Italia-Germania contro le doppie imposizioni relativo alle pensioni pubbliche, i trattamenti pensionistici devono ritenersi imponibili solo nel Paese della fonte, allorquando il percettore abbia quella nazionalità.
Nella fattispecie, è stata data prova del fatto che il beneficiario della pensione avesse nazionalità tedesca e avesse pagato le imposte dirette in Germania.
Pertanto, l'onere della prova deve ritenersi assolto da parte del contribuente ed i requisiti previsti dalle norme sopra richiamate soddisfatti.

COMMENTO
La motivazione della sentenza in commento conclude per la tassazione nello stato della fonte, nel caso di specie individuato nella Germania, della pensione pubblica, percepita da una persona fisica residente in Italia con doppia nazionalità italo-tedesca. Difatti, in base all'art. 19, par. 2, lett. a), della Convenzione Italia-Germania "*Le pensioni corrisposte da uno Stato contraente, da un Land, da una loro suddivisione politica o amministrativa o ente locale, sia direttamente sia mediante prelevamento da fondi da essi costituiti, ad una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato, a detto Land o a detta suddivisione o ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato*".
La tesi contraria dell'Amministrazione finanziaria, invece, sembrava fondarsi sull'applicazione al caso di specie dell'art. 19, par. 2, lettera b), della medesima Convenzione, omettendo di analizzare il fatto che il beneficiario della pensione, pur essendo residente in Italia, avesse la nazionalità sia italiana che tedesca. Recita la norma appena citata: "*Tuttavia, tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente se il beneficiario è un residente di tale Stato e ne abbia la nazionalità senza avere la nazionalità dello Stato da dove provengono le pensioni*".

L'Agenzia delle Entrate non ha, tuttavia, considerato la peculiarità del caso di specie, omettendo di rilevare che, secondo la Convenzione Italia-Germania, il pensionato residente in Italia, percettore di una pensione erogata dalla Germania, vede tassata tale erogazione in Italia solo se ha la nazionalità italiana e non anche quella tedesca.
Pertanto, non potendosi applicare il citato art. 19, paragrafo 2, lett. b), la nazionalità tedesca del percettore avrebbe dovuto comportare l'applicazione della disciplina di cui alla lett. a) della medesima norma e, pertanto, la tassazione del reddito pensionistico soltanto nello stato della fonte.
D'altronde, l'Agenzia dell'Entrate, esaminando un caso analogo, con la risposta all'interpello n. 115/2023, ha chiarito la non applicabilità dell'art. 19, par. 2 lett. b) e la sussunzione della fattispecie nell'art. 19, par. 2, lett. a). La medesima interpretazione è stata, peraltro, confermata anche dalla giurisprudenza di merito che ha rilevato che "*In altri termini, la goduta nazionalità lussemburghese da parte del preteso contribuente, quale controeccezione ("senza avere"), esclude l'eccezione posta dalla lett. b, c. 2, del richiamato articolo ed impone quanto previsto dalla lett. a, c. 2, stesso* articolo" (sentenza n. 372/2024, Corte trib. reg.).

Daciamaria Cherchi
Martina Lemme

Riferimenti normativi: TUIR
Riferimenti giurisprudenziali: Corte trib. reg: Sentenza n. 372/24.
Prassi: Interpello n. 115/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7601/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.
Irpef – Redditi fondiari – Locazione – Locazione a uso commerciale – Morosità – Sfratto – Mancata percezione canoni – Imputazione soggettiva – Canoni tassati – Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete l'imputazione dei redditi fondiari maturati *ex* art. 26, co. 1, del d.P.R. n. 917/1986, in relazione a una locazione a uso commerciale, ove il locatore, titolare del diritto reale, non aveva percepito i canoni periodici a causa della morosità del conduttore, certificata dalla convalida di sfratto per morosità.
Nella fattispecie, è stato disposto l'assoggettamento a tassazione dei redditi maturati in capo al locatore durante la vigenza del contratto, a prescindere dall'effettiva percezione dei canoni e dall'intervenuta convalida di sfratto.

COMMENTO
Nel caso di locazione degli immobili adibiti a uso diverso da quello abitativo, l'art. 26, co. 1, d.P.R. 917/1986, prevede che i redditi fondiari concorrano, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili, a prescindere dall'effettivo godimento degli stessi.
Sussiste, quindi, l'imputazione soggettiva del reddito, la quale avviene, quindi, in funzione del "possesso", qualificato dalla titolarità del diritto reale e indipendentemente dalla percezione (Cass. 25817/2021, 20661/2020, Cass. 12332/2019, Cass. 19240/2016). Inoltre, il criterio di imputazione temporale è quello di competenza e il reddito effettivo va dichiarato indipendentemente dal momento in cui i canoni sono percepiti.
A favore di tale principio si è espresso il Ministero delle Finanze, precisando che il canone di locazione va comunque dichiarato, ancorché non percepito (MEF circ. 101/E del 19.3.2000).
La Corte di Cassazione, peraltro, con l'ord. n. 746/2024, ha di recente confermato che il reddito degli immobili locati a uso diverso da quello abitativo è dato dal reddito locativo sino

a che risulta in vita un contratto di locazione. Pertanto, i canoni non percepiti per morosità costituiscono reddito tassabile fino al momento in cui non intervenga la risoluzione del contratto o la convalida dello sfratto. La legittimità di tale principio è stata avvalorata dalla Corte Costituzionale, che ne ha escluso il contrasto con l'art. 53, Cost., evidenziando che il "*riferimento al reddito locativo deve, pertanto, armonizzarsi nel contesto di un sistema che pone la regola per cui i redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo indipendentemente dalla percezione*" (Corte Cost.le 362/2000). Conclusione poi ripresa anche dalla Cassazione (Cass. 348/2019).

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: n. 362/2000; Corte di Cassazione: nn. 746/2024, 25817/2021, 20661/20, 12332/19, 348/19, 19240/16.
Prassi: Circolare 101/00.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7914/2024, depositata il 30/12/2024 – Pres. e Rel. Panzani.
Irpef – Residenza fiscale – Rappresentanze diplomatiche – Convenzione di Vienna sulle Relazioni Consolari – Esenzione fiscale per i dipendenti di Ambasciate – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete l'esenzione fiscale ai sensi dell'art. 49 della Convenzione di Vienna sulle Relazioni Consolari del 24.04.1963 per i redditi di lavoro dipendente percepiti dal contribuente in quanto dipendente dell'Ambasciata del Brasile in Italia. La normativa internazionale, ratificata con legge 9/08/1967 n. 802, prevede l'esenzione dalle imposte per i redditi derivanti dall'attività consolare, indipendentemente dalla residenza fiscale del soggetto. L'Agenzia delle Entrate aveva contestato l'omessa dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, considerandolo fiscalmente residente in Italia, ma la Corte ha ritenuto prevalente la disciplina convenzionale, rigettando l'appello dell'Ufficio.

COMMENTO
La sentenza conferma il principio secondo cui la Convenzione di Vienna sulle Relazioni Consolari del 1963 costituisce una fonte normativa speciale prevalente rispetto alla normativa fiscale nazionale. Il criterio della residenza fiscale, di cui all'art. 2 del TUIR, non può derogare alla disposizione convenzionale che esenta i redditi percepiti dal funzionario consolare nello svolgimento delle proprie funzioni. Tale interpretazione è coerente con la giurisprudenza consolidata, che riconosce il carattere vincolante delle convenzioni internazionali in materia tributaria.
L'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio risulta di particolare rilievo poiché conferma la necessità di adottare un approccio interpretativo sistematico, valorizzando le fonti internazionali nella gerarchia normativa. Infatti, l'applicazione della Convenzione di Vienna si basa sul principio del rispetto degli obblighi internazionali assunti dall'Italia, in conformità all'art. 10 della Costituzione, che sancisce l'adattamento automatico del diritto interno alle norme internazionali generalmente riconosciute.
La decisione ribadisce altresì che l'esenzione si applica unicamente ai redditi derivanti dall'incarico consolare e non a eventuali altre fonti di reddito, come investimenti immobiliari o attività private. Ciò sottolinea la necessità per i contribuenti di documentare adeguatamente la natura dei redditi percepiti al fine di evitare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.
Inoltre, la sentenza rafforza la posizione secondo cui l'Agenzia delle Entrate deve fondare le proprie contestazioni su elementi concreti e probatori, non potendo basarsi

esclusivamente sul criterio formale della residenza fiscale anagrafica. La Corte evidenzia, infatti, che la presenza fisica in Italia non è elemento sufficiente per determinare l'imponibilità dei redditi consolare, in quanto la specifica disciplina delle convenzioni internazionali prevale sul criterio generale della residenza.
Si tratta, dunque, di un'ulteriore conferma dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui le norme internazionali in materia di fiscalità diplomatica devono essere interpretate in senso estensivo per garantire la corretta applicazione del diritto internazionale e la tutela delle prerogative riconosciute ai funzionari diplomatici e consolari.

Pierluigi Pace

Riferimenti normativi: Convenzione di Vienna sulle Relazioni Consolari del 24.04.1963, ratificata con l. 9/08/1967 n. 802; d.P.R. 601/1973, art. 4.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Giustizia Trib. II grado Milano, sez. II, 23/05/2023, n.1775; Corte Giustizia Trib. II grado Firenze, sez. III, 05/11/2024, n.1279; Corte Giustizia Trib. II grado Milano, sez. IV, 26/08/2024, n.2283; Corte di Cassazione: n. 28122/24.
Prassi: Circolare Ministeriale n. 304 del 1997.

IVA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 242/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Iva - Deduzione costi - Schede carburanti – Non deducibilità del costo – Non detraibilità dell'IVA. – Documentazione non esibita tempestivamente – Preclusione probatoria – Inutilizzabilità per accertamento in sede amministrativa e contenziosa – Assenza di certezza compilativa.

SINTESI DELLA SENTENZA

La produzione di schede carburanti non può essere presa in considerazione ai fini della corretta deducibilità del costo e della relativa detraibilità dell'IVA, atteso come i costi per l'acquisto di carburante devono trovare manifestazione in un adeguato livello di documentazione che ne comprovi l'effettività e la certezza. Nel caso di specie è stata ritenuta applicabile la preclusione all'utilizzabilità dei documenti non esibiti tempestivamente, ai sensi degli artt. 32 d.P.R. n.600/1973 e 52 d.P.R./1972, giacché la stessa inutilizzabilità vale ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

COMMENTO

I costi per l'acquisto di carburante devono trovare manifestazione in un adeguato livello di documentazione che ne comprovi effettività e certezza; le "schede carburanti" non correttamente contabilizzate e non tempestivamente presentate all'amministrazione non possono essere utilizzate, ancor più se prodotte per la prima volta in sede contenziosa.

Prima dell'instaurazione del giudizio, la contribuente si era infatti limitata a produrre fatture di acquisto e solo dopo l'instaurazione del procedimento, produceva le "schede carburanti" a dimostrazione dell'effettività dell'acquisto. La tardiva produzione delle schede carburanti e la circostanza che le stesse non risultassero riportate in contabilità, ove sono riscontrate solo le fatture, non consente di accertare l'avvenuta compilazione delle schede stesse prima delle contestazioni avanzate dall'Ufficio, non desumibile neppure dalla registrazione delle fatture.

La CGT approda a tale decisione richiamando la S.C. di Cassazione la quale sul punto ha disposto che "*in tema di accertamento fiscale, l'invito da parte dell'amministrazione finanziaria, previsto dal d.P.R. 600/73, articolo 32, comma 4, a fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare – in rispondenza ai cannoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria – un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa. Tale inutilizzabilità, che consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito, non è soggetta all'eccezione di parte e può essere rilevata d'uffizio in ogni stato e grado di giudizio. Il contribuente può conseguire una deroga all'inutilizzabilità solo ove ricorrano le condizioni di cui all'art.32, comma 5, d.P.R. 600/1973*".

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; d.P.R. 633/1972.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 21941/07; 26862/14; 25122/14; 16338/14; 8699/14; 5415/16; 5734/16; 16809/17; 16106/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 661/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Chiappiniello.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Indetraibilità Iva in capo al cessionario – Condizioni – Consapevolezza cessionario – Prova – Onere in capo all'Agenzia delle Entrate – Sussiste – Inversione dell'onere della prova – Illegittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta e che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale. Sulla base di questo principio sancito dalla giurisprudenza di legittimità alla società cessionaria non può essere imputata alcuna negligenza nel verificare la fittizietà della fornitrice, nel caso in cui abbia effettuato gli accertamenti del caso, come la visura camerale, la partita IVA, la qualità di dottore commercialista del legale rappresentante l'effettiva esistenza degli uffici, la congruità dei prezzi praticati rispetto a quelli di mercato.

COMMENTO

Nella sentenza in commento viene ribadito il principio fissato dalla più recente giurisprudenza di legittimità in tema di onere della prova nell'ipotesi di contestazione di indetraibilità dell'IVA relativa ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, in quanto verificatesi nell'ambito di frodi carosello con il coinvolgimento di fornitori cartiere.

Nella sentenza viene riaffermato il principio secondo il quale - come chiarito dalla Corte di legittimità - non è ipotizzabile in capo al cessionario un automatismo probatorio a suo detrimento. In proposito allo stesso non potranno essere richieste verifiche alle quali non è tenuto. In particolare, secondo la Suprema Corte, non gli può essere imposta la verifica dell'insussistenza di irregolarità o evasioni nella catena delle cessioni, ovvero che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi ne disponesse e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi fiscali. Ciò per il fatto che l'esistenza del fornitore dei beni o del suo diritto ad emettere fatture non è tra le condizioni del diritto alla detrazione dell'IVA, tenuto anche conto che del principio cardine che governa l'IVA ed in relazione al quale il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisiti deve essere garantito: il principio di neutralità. Del resto il diritto alla detrazione è *ex lege* subordinato esclusivamente alla presenza di due requisiti: la qualifica soggettiva di imprenditore o di professionista dell'operatore e l'acquisto inerente l'attività economica. Correttamente, dunque, il collegio giudicante ha escluso che nel caso di specie il disconoscimento alla detrazione dell'IVA fosse legittimo, stante la mancata prova di un accordo simulatorio fra cedente e cessionario per occultare il reale soggetto tenuto alla emissione della fattura. La posizione *pro* contribuente espressa in sentenza va salutata con favore considerando anche che la stessa risulta espressione della doverosa valutazione delle prove poste offerte dell'Ufficio a sostegno della pretesa nel rispetto del principio di recente codificato nell'art.7, comma-5bis. Come chiarito in diverse pronunce della Corte di legittimità della previsione 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, da cui l'applicabilità anche ai giudizi pendenti. Cionondimeno si segnala una conclusione opposta raggiunta da ultimo dalla Corte di Cassazione - che si auspica resti una voce isolata - secondo la quale l'art.7 comma 5bis avrebbe chiaramente "natura sostanziale", con la conseguenza che la stessa - pur non avendo in concreto portata innovativa per le considerazioni appena esposte sul fatto che non introduce un nuovo onere

probatorio - non avendo alcuna valenza interpretativa di altre disposizioni in tema di valutazione delle risultanze probatorie, non avrebbe efficacia retroattiva e, quindi, si applicherebbe, 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 (Cass., sez. trib.13 giugno 2024, n.16493).

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: d.P.R 633/72, 2697 c.c., d.lgs.546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: 16493/24; 17423/23; 31878/22; 11020/22; 15369/20; 32587/19; 8146/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 807/2024, depositata il 05/02/2024 – Pres. e Rel. Lunerti.
Iva – Operazioni di acquisto servizi – Recupero dell'imposta in precedenza rimborsata – Principio dell'affidamento – Imposta non esigibile – Esclusione – Non applicabilità delle sanzioni e degli interessi – Fondamento.

SINTESI DELLA SENTENZA
In sede di impugnazione del provvedimento di recupero dell'imposta – sul valore aggiunto, afferente operazioni di acquisto di sevizi – oggetto di un precedente provvedimento di rimborso, il contribuente richiedeva l'integrale annullamento della pretesa (comprensiva cioè dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi) invocando l'applicazione del principio di tutela dell'affidamento *ex* art. 10, comma 2, l. 212/2000 (nel caso di specie riposto nel disposto rimborso dell'imposta successivamente richiesta in ripetizione). All'esito del giudizio, l'adita Corte di Giustizia di Secondo Grado del Lazio, accertato l'affidamento del contribuente in precedenti determinazioni dell'amministrazione finanziaria, confermava la debenza dell'imposta, disponendo la non applicabilità delle sole sanzioni ed interessi.

COMMENTO
L'art. 10, comma 2, della l. 212 del 2000 riconosce, come noto, il principio generale (dell'ordinamento nazionale e comunitario) della tutela dell'affidamento del contribuente (e dunque l'inadempimento incolpevole) ingenerato da indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria ovvero in fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. La norma di riferimento è stata da ultimo ampliata dall'art. 1, comma 1, lett. *l)*, del d.lgs.219 del 2023 (con applicabilità riservata ai soli rapporti sorti successivamente all'entrata in vigore della disposizione) con la previsione, limitatamente ai tributi unionali, della non esigibilità dei tributi medesimi nell'ipotesi di affidamento ingenerato da orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria conformi alla giurisprudenza unionale o ad atti delle istituzioni unionali, successivamente modificati per effetto del mutamento della precedente giurisprudenza unionale o degli atti delle istituzioni unionali medesime. Il principio costituisce corollario dei principi di colpevolezza, collaborazione e buona fede e certezza del diritto nonché dei principi di legalità ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria.
Il tema dell'affidamento del contribuente è stato oggetto di ampia riflessione da parte della dottrina e della giurisprudenza (di merito e di legittimità nonché europea) che ha contribuito a definirne il perimetro dispositivo e gli effetti. Con particolare riguardo alla più recente elaborazione della giurisprudenza di legittimità, si rinviene un costante e consolidato orientamento (basato su un'interpretazione letterale della norma) confermativo dell'operatività dell'istituto limitatamente all'esclusione delle sole sanzioni ed interessi (da ultimo, Cass. 25668 del 25 settembre 2024), così sostanzialmente operandosi un

bilanciamento tra principio di collaborazione e buona fede, da un lato, e principi di legalità ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria, dall'altro.
La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio, aderendo a tale consolidato orientamento, ha confermato, nel caso di specie, l'esigibilità del tributo oggetto di ripetizione, escludendo tuttavia l'applicabilità delle sanzioni e degli interessi, tenuto conto dell'affidamento del contribuente.

Angelo Cremonese

Riferimenti normativi: art 10, comma 2, l. 212/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 25668/2024; 16105/2024; 13237/2024; 3718/2024; 15549/2023; 17588/2021. CGT II Grado Marche Ancona n. 824/02/2023 del 16.10.2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2113/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Iva – Accertamento tributario – Contraddittorio preventivo – Prova di resistenza – Ragioni non puramente pretestuose o fittizie adducibili dal contribuente – Probabilità di un contenuto diverso dell'atto impositivo – Valutazione caso per caso

SINTESI DELLA SENTENZA
In materia di tributi armonizzati, deve essere garantito il diritto del contribuente al contraddittorio procedimentale. Nel caso in cui ne lamenti la carenza, il contribuente deve vincere la c.d. prova di resistenza, e cioè dimostrare che, qualora gli fosse stata concessa la possibilità di interloquire con l'Amministrazione prima dell'emanazione del provvedimento impositivo, avrebbe potuto apportare all'istruttoria elementi non puramente pretestuosi, rilevanti ai fini del procedimento.

COMMENTO
Fino alla sua recente positivizzazione ad opera dell'art. 6-*bis* dello Statuto del contribuente (introdotto dal d.lgs. n. 219/2023), il diritto al contraddittorio procedimentale ha subìto un'evoluzione piuttosto ondivaga con risultati non pienamente soddisfacenti sul piano sistematico. Infatti, come noto, la giurisprudenza di legittimità ha sancito una sostanziale disparità di trattamento tra (atti di accertamento riferiti a) tributi armonizzati – caratterizzati da una tutela estesa del contraddittorio – e non armonizzati – rispetto ai quali, di converso, si ha che la partecipazione del contribuente alla fase procedimentale fosse obbligatoria solo nella misura in cui stabilita da una norma di legge (tra le più rilevanti, Cass., SS.UU., Sentenza n. 24823/2015).
Quanto ai tributi armonizzati, la Cassazione ha sostenuto in particolare che, laddove il contraddittorio fosse dotato di "copertura" normativa (come ad esempio nel caso delle osservazioni al pvc previste dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente), la sua omissione implicasse di per sé la nullità del provvedimento impositivo formato in assenza del contribuente; negli altri casi, l'omissione del contraddittorio avrebbe di converso comportato la nullità dell'atto impositivo solo una volta superata la c.d. prova di resistenza, vale a dire nei soli casi in cui il contribuente fosse capace di dimostrare che, coinvolto nel procedimento di accertamento, avrebbe addotto elementi in grado di deviare l'esito del provvedimento a suo (parziale o integrale) vantaggio (Cass., Sentenza n:t. nn. 24823/2015, 21071/2017, 2873/2018 e 20747/2019).
La sentenza che qui si annota concerne appunto il contenuto di tale prova di resistenza. Contenuto non ancora nitidamente definito nei suoi risvolti applicativi, che oscillano tra una versione "rigida" radicata nella giurisprudenza europea (per cui la violazione del contraddittorio "*determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi, soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso*"; così, Corte di Giustizia UE, Sentenza n. 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13) e una versione "garantista" preferita

dalla Cassazione più recente (contrasto su cui peraltro si regge la recente ordinanza di rimessione al Primo Presidente della Cassazione, n. 7829/2024, successiva alla sentenza che si commenta).
Nell'annullare l'accertamento erariale, la Corte laziale mostra di prediligere questo secondo approccio. Infatti, "*in tema di diritti e garanzia del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. a tavolino effettuate nei confronti di terzi, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi armonizzati, ma la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa*" (Cass., ordd. nn. 6874/2023 e 20436/2021; SS.UU., Sentenza n:. n. 24823/2015).
Pertanto, secondo la Corte laziale è sufficiente che il contribuente sia in grado di indicare quegli elementi non puramente fittizi o dilatori rilevanti per l'istruttoria, pur non dovendo dimostrare che la valutazione di tali elementi avrebbe determinato, secondo un apprezzamento prognostico-probabilistico, un diverso contenuto dispositivo dell'atto di accertamento. Soluzione condivisibile, che peraltro evita di "sovraccaricare" censure dell'atto basate sui vizi della procedura con valutazioni che attengono al merito della pretesa impositiva.
Va detto che il tema in esame sembra destinato gradualmente a estinguersi proprio grazie all'introduzione dell'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, che impone il contraddittorio – con sporadiche eccezioni – per tutti i provvedimenti autonomamente impugnabili aventi contenuto impositivo, senza richiedere alcuna prova di resistenza. L'argomento mantiene tuttavia il proprio interesse in relazione a fattispecie consumatesi prima dell'entrata in vigore della predetta norma, e più precisamente per gli atti di accertamento emessi anteriormente al 30 aprile 2024 (ivi compresi, naturalmente, quelli ancora *sub iudice*).

Paolo Puri
Michele Marzano

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000, artt. 6-bis e 12, c. 7 (previgente).
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia, Sentenza n. 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13; Corte di Cassazione: ordd. nn. 7829/2024, 6874/2023 e 20436/2021; sentenza n. 20747/2019, 2873/2018, 21071/2017, 24823/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2141/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.
Iva – Legittimazione al rimborso – Non sussiste – La controversia sulla legittimità dell'addebito dell'IVA in via di rivalsa riguarda solo le parti nel rapporto privatistico, non il rapporto tributario col fisco.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, l'obbligazione tributaria per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi specificamente contemplate insorge a carico del cedente del bene o del prestatore del servizio che svolga operazioni imponibili.
Il cessionario del bene od il committente del servizio è assoggettato al diritto-dovere del cedente o prestatore di rivalersi della somma versata all'erario addebitandola sul corrispettivo. Il cessionario o committente sopporta quindi l'onere economico della tassazione, ove non possa detrarre l'IVA addebitatagli, ma non è debitore d'imposta, e, in coerenza con la mancanza di tale qualità, non è interlocutore dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto, la controversia sulla legittimità dell'addebito

dell'IVA in via di rivalsa riguarda solo le parti del rapporto privatistico, non il rapporto tributario col fisco.

COMMENTO
Nella sentenza in commento, i giudici di secondo grado ritengono dapprima necessario affrontare la questione relativa alla legittimazione della società appellata a presentare direttamente all'Ufficio l'istanza di rimborso dell'Iva.
Risulta allora incontestato che la società rivesta la qualità di cessionario ed utente finale della somministrazione di energia elettrica.
A questo punto, i giudici decidono di non discostarsi dal sempre più consolidato orientamento della Cassazione che esclude la legittimazione del cessionario.
Infatti, le Sezioni Unite (si vedano, da ultimo, Cass., Sez. Un., n. 13721/2017; Cass., Sez. Un., n. 6451/2016) hanno chiarito che, nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, l'obbligazione tributaria per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi specificamente contemplate insorge a carico del cedente del bene o del prestatore del servizio che svolga operazioni imponibili.
Il cessionario del bene od il committente del servizio è assoggettato al diritto-dovere del cedente o prestatore di rivalersi della somma versata all'erario addebitandola sul corrispettivo.
Il cessionario o committente sopporta quindi l'onere economico della tassazione, ove non possa detrarre l'Iva addebitatagli, ma non è debitore d'imposta, e, in coerenza con la mancanza di tale qualità, non è interlocutore dell'Amministrazione finanziaria.
Pertanto, la controversia sulla legittimità dell'addebito dell'Iva in via di rivalsa riguarda solo le parti del rapporto privatistico, non il rapporto tributario col fisco.
Ne consegue che il rapporto con l'Amministrazione si è costituito con il cedente/prestatore e non con il cessionario/committente. Ragion per la quale i giudici di secondo grado giungono a ritenere insussistente la legittimazione al rimborso Iva in capo alla società appellata.

Paolo Puri

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sez. Un., n. 13721/17; Sez. Un., n. 6451/16; Sez. Un., n. 2686/07; Sez. Un., n. 2775/07; Sez. Un., n. 1147/00.
Corte di Giustizia, 15/03/2007, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2338/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Iva – Cessione delle merci intracomunitaria – Documentazione – Uscita effettiva dal territorio nazionale – Requisiti soddisfatti – Dichiarazione postuma – Non rilevante.

SINTESI DELLA SENTENZA
Ai fini della prova dell'effettiva spedizione delle merci nazionali dall'Italia a un cliente con sede in altro Stato membro dell'UE, in presenza di documentazione soddisfacente ed adeguata che dimostri di integrare i requisiti per beneficiare dell'esenzione, non incide sul beneficio la dichiarazione postuma del cessionario della ricezione della merce in uno Stato UE diverso da quello di spedizione, atteso che l'isteresi temporale non è pregiudizievole all'applicazione dell'art. 41 d.l. 331/93 e alla normativa UE che prevedono come anche le dichiarazioni successive certificano la reale operazione di trasferimento di merci da un Paese UE ad un altro.

COMMENTO
Come ricordato nella circolare n. 12/E del 12 maggio 2020, sul tema della prova della cessione intraUE, l'Agenzia delle Entrate ha fornito diversi chiarimenti in materia. In

particolare, nella risoluzione 25 marzo 2013, n. 19/E, richiamando anche le precedenti risoluzioni del 28 novembre 2007, n. 345/E e del 15 dicembre 2008, n. 477/E, è stato affrontato il tema della prova dell'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione fossero avvenuti a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto. In quella circostanza – che traeva spunto, come la risoluzione n. 477/E del 2008, da un caso relativo alle cessioni con la clausola Incoterm c.d. "franco fabbrica" – è stato chiarito che, per le cessioni intracomunitarie, il CMR elettronico (*i.e.* la lettera di vettura internazionale regolata dalla "*Convention des Marchandises par Route*"), recante lo stesso contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale. Successivamente, con la risoluzione 24 luglio 2014, n. 71/E, con riferimento alla prova della cessione intracomunitaria, sono stati espressi i seguenti due principi: 1. quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei; 2. la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente. Con la risposta ad interpello n. 100/2019 si è tornati sul tema di cessioni intraUE con le clausole Incoterms "franco destino" e "franco fabbrica". L'Agenzia ha ritenuto idonea la documentazione, che comprendeva il riferimento alle fatture, la data della destinazione delle merci e la dichiarazione del cessionario che le merci erano regolarmente pervenute (presso il terzista, il deposito o i negozi).
Appare interessante notare anche la pronuncia della Cassazione n. 978/2015, per cui i c.d. Incoterms non possono da soli avere efficacia probatoria circa l'avvenuta spedizione della merce, dal momento che tali clausole attengono ad elementi statici non collegati al materiale trasferimento del bene. Il principio è stato di recente ribadito dalla pronuncia n. 8477/2024, per cui in caso di vendita con clausola "franco fabbrica" il contribuente dovrà fornire la prova documentale rappresentativa della effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione.

Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

Riferimenti normativi: d.l. 331/93, conv. l. 427/93.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 8477/2024; 178/15.
Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 12/20; 71/14; 19/13; 477/08; 345/07; Interpelli nn. 100/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2403/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.
Iva – Regime fiscale delle società di comodo – Diritto al rimborso – Preclusione – Incompatibilità europea.

SINTESI DELLA SENTENZA
Alla luce della sentenza 7 marzo 2024, resa nella causa C-341/22, della Corte di Giustizia dell'Unione europea, deve essere disapplicata la normativa nazionale in materia di società comodo, che impedisce, ai fini Iva, il diritto al relativo rimborso.
Nel caso di specie, in applicazione della disciplina di cui all'art. 30 della L. n. 724/1994, veniva negato dall'Agenzia delle Entrate il rimborso dell'Iva a credito ad una società risultata in perdita sistematica.

COMMENTO
Con la pronuncia in commento viene recepito quanto in ultimo sancito dalla Corte di Giustizia sull'incompatibilità europea della disciplina italiana in materia di società di comodo.

La normativa nazionale prevedeva un trattamento impositivo fortemente penalizzante per le società rientranti nel regime fiscale in parola (società non operative ovvero, fino al 2022, in perdita sistematica). Nello specifico, ai fini Iva erano previsti due diversi livelli di penalizzazione.
Il credito Iva non avrebbe potuto essere chiesto a rimborso, né essere utilizzato in compensazione orizzontale, bensì solo verticale (primo livello di penalizzazione).
Al ricorrere di determinate condizioni sarebbe stata preclusa anche tale ultima possibilità (di compensazione verticale), ossia laddove la società non avesse superato il test di operatività per tre esercizi consecutivi e laddove, durante gli stessi, non avesse effettuato un ammontare di operazioni rilevante ai fini IVA per un importo pari a quello dei ricavi minimi (secondo livello di penalizzazione).
Con sentenza 7 marzo 2024, resa nella causa C-341/22, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha statuito che la normativa italiana prevista per la detrazione dell'Iva in tema di società di comodo contrasta con le norme dell'Unione, sia per quanto riguarda la determinazione del soggetto passivo Iva, sia per ciò che concerne il diritto alla detrazione dell'imposta.
In particolare, ai sensi dell'art. 9, par. 1, primo comma, della direttiva IVA, si considera "soggetto passivo" chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica in sé considerata, indipendentemente dal suo scopo o dai suoi risultati. Ciò significa che la qualità di soggetto passivo Iva non può in alcun modo essere negata a colui che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini del tributo il cui valore economico non raggiunga la soglia (stabilita dalla normativa italiana) corrispondente ai ricavi presumibilmente attesi dalle attività patrimoniali di cui il soggetto passivo medesimo dispone.
La rilevanza ai fini Iva delle operazioni in esame determina, di conseguenza, la piena applicabilità del meccanismo di funzionamento del tributo (dunque del diritto alla detrazione dell'Iva a credito), volto ad assicurare la perfetta neutralità dell'imposizione in relazione a tutte le attività economiche ed indipendentemente dal loro scopo ovvero dai risultati raggiunti.
Ne consegue che il diritto alla detrazione – laddove spettante in ossequio alla disciplina Iva – in quanto parte integrante del meccanismo dell'imposta, non può essere limitato da una normativa nazionale, che subordini detto diritto al raggiungimento di determinati risultati.

Roberta Corriere

Riferimenti normativi: art. 30 legge 724/1994.
Riferimenti giurisprudenziali: CGUE Sentenza n:. 7 marzo 2024, causa C-341/22

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 - Sentenza n. 2659/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.
Iva - Violazioni tributarie e sanzioni - Fatture soggettivamente inesistenti - Ripartizione dell'onere della prova dopo l'introduzione del comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs.546/92.

SINTESI DELLA SENTENZA
Allorquando l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'esistenza di fatture soggettivamente inesistenti è ella stessa onerata di provare che al momento dell'acquisto del bene o del servizio il contribuente sapesse o potesse sapere con media diligenza che l'operazione fosse fraudolenta. Non soddisfa detto onere probatorio la deduzione in giudizio di meri indizi o supposizioni.

COMMENTO
Le operazioni soggettivamente inesistenti impongono all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che il contribuente, al momento dell'acquisto del bene o del servizio, sapesse o

potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione era fraudolenta. Nel caso di specie, la Corte non ha riconosciuto efficacia probante alle deduzioni di carattere meramente indiziario sguarnite di gravità, precisione e concordanza ed incentrate su censure relative al numero ridotto di dipendenti e all'esiguità della struttura organizzativa in rapporto al fatturato; elementi certamente indiziari e, purtuttavia, non idonei in sé a provare l'inesistenza del soggetto, anche in considerazione della possibilità di esternalizzazione dei servizi ad altre aziende e, in particolare nel settore di attività della società contribuente, caratterizzato dalla forte dematerializzazione delle attività produttive informatiche. Peraltro, anche alla luce dei principi sanciti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di IVA risulta ormai acquisito che il beneficio del diritto alla detrazione può essere negato solo qualora i fatti siano stati sufficientemente dimostrati con mezzi che non siano mere supposizioni.

Gianluigi Scala

Riferimenti normativi: art. 7, co. 5-bis, d.lgs.504/92, L. 130/2022; art. 2697 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Ordd. nn. 26453/2018; 23511/2018.
CGUE: Sentenza n.. EU:C:2022:950 del 1/12/2022; Sentenza n:. EU:C:2021:910 del 11/11/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio Sez. 13 – Sentenza n. 4024/2024, depositata il 18/06/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Iva - Base Imponibile – Oneri Generali di gestione - Esclusione – Rimborso IVA – Cessionario – Istanza di rimborso all'Erario – Ammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il cessionario della fornitura di energia elettrica ha diritto a chiedere il rimborso direttamente all'Agenzia delle Entrate dell'IVA pagata in via di rivalsa alla società di distribuzione sugli Oneri Generali di Gestione del Sistema Elettrico (OGSE) da essa addebitatigli. Il pagamento dell'IVA sugli OGSE risulta indebito in quanto i predetti oneri non possono essere inclusi nell'imponibile IVA ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto non hanno natura di corrispettivo di vendita dell'energia elettrica, bensì di tributo a carico dei relativi cessionari che la società distributrice deve in loro nome e per loro conto riscuotere e versare alla Cassa Conguagli per il settore energetico.

COMMENTO
La conclusione cui è pervenuta la CGT del Lazio nella predetta sentenza, laddove ha ritenuto che l'assoggettamento ad IVA degli OGSE sia indebito risulta pienamente condivisibile in quanto devono essere inclusi nell'imponibile IVA ai sensi del combinato disposto del richiamato art. 73 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 e dell'art. 13 d.P.R. n. 633 del 1972 che vi ha dato attuazione esclusivamente le somme dovute come corrispettivo per l'effettuazione di cessioni di beni e delle prestazioni di servizi soggette ad IVA. Ed infatti, se da un lato la prima di tali disposizioni prevede che "*per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente*" dall'altro lato la seconda, a sua volta, prevede che "*la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione*". Inoltre, coerentemente la lett. c) dell'art. 79 par. 1 della medesima Direttiva non consente di includere nell'imponibile IVA "*le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori*".

Senonché, come correttamente rilevato dal giudice di appello, gli OGSE devono essere riscossi e versati alla Cassa Conguaglio dalla società fornitrice dell'energia elettrica in nome e per conto dei relativi cessionari in quanto costituiscono prestazioni patrimoniali che la legge pone direttamente a loro carico e non delle società fornitrici.
Peraltro, la statuizione secondo cui la società cessionaria dell'energia elettrica sarebbe legittimata a chiedere il rimborso dell'IVA indebitamente applicata sugli OGSE direttamente all'Agenzia delle Entrate, invece che mediante l'esercizio di un'azione di ripetizione dell'indebito nei confronti della società fornitrice che gliel'ha addebitata in via di rivalsa non sembra riflettere il più recente orientamento della Corte di Giustizia UE e della Corte di Cassazione. Ed infatti come, correttamente rilevato dall'Agenzia delle Entrate nel suo appello, è orientamento della CGUE che il cessionario di un bene può ottenere il rimborso dell'IVA indebitamente pagata dal fornitore, esercitando "*un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale fornitore"* e soltanto "*se il rimborso dell'IVA risulta impossibile o eccessivamente difficile … il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene di cui trattasi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie*", come appunto nel caso di insolvenza del fornitore (così CGUE 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, punti 38 e 39 e 26 aprile 2017, *Farkas*, C-564/15, punto 51)" o di prescrizione dell'azione di ripetizione dell'indebito (così CGUE 7 settembre 2023, C-453/22, *Michael Schütte* in senso adesivo Cass. 12-7-2023, n.19837).

Gabriele Escalar

Riferimenti normativi: Artt. 73 e 79 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 e Art. 13 d.P.R. 26/10/1972, n. 633.
Riferimenti giurisprudenziali: CGUE 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, e 7 settembre 2023, C-453/22, Michael Schütte.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4665/2024, depositata il 12/07/2024 – Pres. Lepore, Rel. Ruggiero.
Iva – Liquidazione coatta amministrativa – Eccedenza detraibile formatasi nel corso della procedura – Mancata prova dell'afferenza degli acquisti a operazioni imponibili – Provvedimento di diniego del rimborso – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA
È legittimo il provvedimento di diniego del rimborso, richiesto in sede di procedura concorsuale (nel caso di specie si trattava di una liquidazione coatta amministrativa), dell'eccedenza detraibile formatasi nel corso della procedura se il contribuente non prova che gli acquisti non sono stati utilizzati per operazioni imponibili.

COMMENTO
La detrazione dell'IVA sugli acquisti di beni e di servizi compete, in base alla normativa comunitaria, ove detti beni e servizi siano utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili o di operazioni a queste assimilate agli effetti del diritto alla detrazione (articoli 168 e 169 della direttiva 2006/112/CE); ove detti beni e servizi siano utilizzati anche per operazioni diverse, la detrazione compete solo in parte, venendo di regola determinata in funzione del rapporto tra le operazioni che danno diritto alla detrazione e l'ammontare complessivo delle operazioni poste in essere (articolo 173 direttiva 2006/112/CE). Nella normativa nazionale la detrazione compete per gli acquisti di beni e servizi utilizzati nell'esercizio d'impresa arte o professione (articolo 19, comma 1, restando esclusa (in tutto o in parte) la detrazione per gli acquisti di beni e di servizi utilizzati (in tutto o in parte) per l'effettuazione di operazioni esenti o non soggette (articolo 19, commi 2, 3, 4 e 5, d.P.R. n. 633/1972). La quota detraibile è determinata con modalità forfettarie (ciò avviene di regola per gli acquisti di beni e di servizi

utilizzati per operazioni esenti cfr. predetto comma 5) o analitiche (ciò avviene di regola per gli acquisti di beni e di servizi utilizzati per operazioni non soggette: cfr. predetti commi 2 e 4).
La detrazione può anche riferirsi ad acquisti di beni e di servizi posti in essere in una fase liquidatoria, come nel caso di specie, ma deve comunque correlarsi a operazioni, poste in essere precedentemente, che (quali quelle imponibili e quelle a queste assimilate) conferiscono il diritto alla detrazione (CGUE C-182/20; interpello n. 853/21). Pur se la ricostruzione della fattispecie non appare del tutto chiara, deve ritenersi che la legittimità del provvedimento di diniego sia stata confermata per non aver il contribuente provato che, nel periodo di esercizio dell'attività antecedente alla fase liquidatoria, siano state poste in essere operazioni conferenti il diritto alla detrazione. Ove, in via esemplificativa, il contribuente, nel periodo antecedente la fase di liquidazione, avesse posto in essere esclusivamente operazioni esenti non si legittimerebbe la detrazione esercitata per l'IVA addebitata nella fase liquidatoria – in cui non sono poste se non in via marginale operazioni attive – e quindi la richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile.

Pierpaolo Maspes

Riferimenti normativi: articoli 168, 169 e 173 direttiva 2006/112/CE; articolo 19 d.P.R. n. 633/1972.
Riferimenti giurisprudenziali: CGUE C-182/20.
Prassi: Circolari: n. 328/97; Interpelli: n. 2/21; n. 853/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4695/2024, depositata il 15/07/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.
Iva – Richiesta di rimborso – Eccedenza detraibile derivanti da anni per cui si è scaduto il termine di decadenza – Mancata prova della sussistenza degli elementi costitutivi dell'eccedenza – Diniego del rimborso - Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA
È legittimo il provvedimento di diniego di un rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA riportata da periodi d'imposta per cui è scaduto il termine di decadenza per procedere all'accertamento quando il contribuente non produca documentazione utile a supportare la sussistenza degli elementi costitutivi di detta eccedenza.

COMMENTO
La normativa comunitaria attribuisce ai contribuenti che si trovino in un dato periodo una posizione creditoria dell'IVA la facoltà di chiedere il rimborso o di riportare l'eccedenza al periodo successivo (art. 183 direttiva 2006/112/CE). La normativa nazionale privilegia il riporto in detrazione nel periodo successivo, in cui l'eccedenza detraibile potrebbe trovare compensazione con debiti derivanti dalle operazioni attive imponibili poste in essere, limitando la possibilità di chiedere il rimborso ad alcune limitate tipizzate ipotesi (articolo 30 d.P.R. n. 633/1972). Tra queste, vi è il permanere triennale di un'eccedenza creditoria, invocato dal contribuente nel caso affrontato dalla sentenza. In tale caso, si trattava di un'eccedenza di credito riportata da periodi d'imposta precedenti, per cui l'azione accertatrice dell'Ufficio era venuto meno per decorso del termine di decadenza di cui all'articolo 57 del d.P.R. n. 633/1972. L'Ufficio si era opposto alla richiesta di rimborso limitatamente a una parte dell'eccedenza, per cui risultava carente la documentazione richiesta a supporto della richiesta di rimborso. Il contribuente aveva eccepito l'insussistenza di un obbligo di conservazione della documentazione relativa a periodi d'imposta per cui fosse intervenuta la predetta decadenza. Richiamandosi alla giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, pronunciatasi dapprima in materia di imposte dirette

(sentenza5069/16) e poi di IVA (sentenza21765/21), la sentenza conferma la legittimità del provvedimento di diniego del rimborso, ritenendo sussista a carico del contribuente che richieda un rimborso un onere di conservazione delle scritture contabili e dei documenti giustificativi del credito, al fine di scongiurare il possibile rimborso di eccedenze detraibili dell'IVA inesistenti.

Pierpaolo Maspes

Riferimenti normativi: articolo 183 direttiva 2006/112/CE; articoli 30 e 57 d.P.R. n. 633/1972.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sez. unite 5069/16; Sez. unite. n. 21765/21.

Corte di Giustizia di II grado del Lazio, Sez. 1, Sentenza n. 4809/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Chinè.
Iva – Detrazione non ammessa – Rimborso – Diniego – Concessionario autostradale – Concessione attiva – Estromissione dall'esecuzione delle opere – Commissario straordinario – Versamento di provvista in contabilità speciale non è corrispettivo – Mancanza presupposto oggettivo – Non necessita rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE.

SINTESI DELLA SENTENZA
Non compete la detrazione dell'IVA e, di conseguenza, il relativo rimborso, al Concessionario autostradale che, a seguito di un obbligo normativo, versa su una contabilità speciale le somme necessarie per la ricostruzione di un'infrastruttura, al Commissario nominato *ex lege* per l'esecuzione tale attività e di quelle connesse.
Infatti, il Concessionario non è parte di alcun rapporto contrattuale soggetto ad IVA e – sempre *ex lege* – il Commissario è l'unico soggetto titolato ad affidare la realizzazione della ricostruzione dell'infrastruttura e le attività connesse e, conseguentemente, inciso dal tributo addebitatogli nelle fatture emesse dagli operatori economici che eseguono le opere.
Il versamento delle somme sulla contabilità speciale, da parte del Concessionario a favore del Commissario, non integra un'operazione rilevante ai fini IVA.
Non si rinviene, invero, alcun rapporto giuridico sinallagmatico nel cui ambito le somme versate dal Concessionario al Commissario possano essere qualificate in termini di corrispettivo di cessioni di beni o di prestazioni di servizi.
Né il Commissario opera "in sostituzione" del Concessionario; pertanto, quest'ultimo non si può qualificare come soggetto passivo del tributo, neanche indirettamente.
Dalla carenza del presupposto oggettivo, in capo al Concessionario, consegue la mancanza dei presupposti per la detrazione dell'IVA da parte dello stesso e, di conseguenza, per il rimborso del tributo addebitato al Commissario dai soggetti esecutori della ricostruzione.

COMMENTO
La Sentenza n. in commento ha respinto l'appello del contribuente rispetto ad una sentenza della C.G.T. di Roma (la n. 10395 del 27 settembre 2022) con la quale è stato rigettato il ricorso della Società appellante (di seguito anche il "Concessionario") rispetto al silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di restituzione dell'IVA relativa al periodo 2019.
La fattispecie oggetto della controversia è molto peculiare e si colloca nel contesto del tragico evento del crollo del viadotto Polcevera (c.d. "Ponte Morandi"), avvenuto nell'agosto del 2018, e della successiva ricostruzione dell'infrastruttura.
A seguito del predetto tragico evento, con l'art. 1 del d.l. n. 109/2018, convertito, con modificazioni, in l. n. 130/2018, *inter alia*, è stato nominato un Commissario straordinario per la ricostruzione, con il compito di garantire l'esecuzione di tutte le opere connesse ed operante in deroga ad ogni disposizione di legge diversa da quella penale.
La predetta norma prevede che il Concessionario debba fare fronte alle spese di ricostruzione dell'infrastruttura e di ripristino del connesso sistema viario, versando al

Commissario in una “contabilità speciale” le somme necessarie (una sorta di “provvista” funzionale) alla predetta ricostruzione.
I fornitori dei beni ed i prestatori di servizi, affidatari delle attività di ricostruzione, rilasciano fattura al Commissario con il quale si instaura il rapporto.
La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio richiama la sentenza (n. 168/2020) della Corte Costituzionale che dichiara infondate le questioni di legittimità sollevate in relazione all’art. 1 del citato d.l. n. 109/2018 e che contiene alcuni elementi che i giudici tributari valorizzano significativamente, per motivare la decisione in merito all’appello del contribuente.
Con tale norma, *inter alia*, Legislatore estromette il Concessionario dalle attività di ricostruzione, “sospendendo” unicamente la parte della convenzione – efficace per il resto – che avrebbe previsto un’attivazione dello stesso Concessionario al riguardo.
Il Commissario agisce in prima persona e non opera in sostituzione del Concessionario autostradale, nel superiore interesse pubblico di cui è portatrice l’Amministrazione concedente, per garantire la celere ricostruzione dell’infrastruttura e la sua tempestiva riattivazione.
L’obbligo del Concessionario di provvedere al versamento delle somme al Commissario discende dalla predetta norma di legge e non dal rapporto di concessione e nessun elemento di contatto può configurarsi tra la stessa concessione e l’attività commissariale.
L’unico soggetto autorizzato a commissionare i lavori di ricostruzione della infrastruttura è il Commissario che si qualifica, quindi, come unico committente dei lavori e soggetto passivo del tributo.
Differentemente, in relazione al Concessionario, non si configura alcun presupposto oggettivo, con riferimento alle somme versate al Commissario nel conto speciale, con la conseguenza che il primo soggetto non può vantare nessun titolo alla detrazione né può rivendicare il rimborso dell’imposta.

Giuseppe Molinaro

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5229/2024, depositata il 14/08/2024 – Pres. Cotta, Rel. Perone

Iva – Accollo debito fiscale - Società appellante accollata – Debiti fiscali propri – Crediti fiscali accollante – Utilizzo compensazione – Esclusione - Società accollante – Assunzione ruolo soggetto passivo – Esclusione – Assunzione ruolo coobbligato – Rileva – Società appellante accollata – Intervenuta liberazione debiti – Esclusione – Credito fiscale – Società accollata - Indebito utilizzo – Rileva – Legittimità atto ricupero – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di accollo di debiti fiscali la società accollata non è liberata dal pagamento dei propri debiti fiscali pagati in compensazione attraverso i crediti fiscali della società accollante in quanto il pagamento in compensazione può avvenire soltanto tra i medesimi soggetti titolari del credito e nel medesimo anno d’imposta.
Inoltre la società accollante, tramite il contratto di accollo, non assume il ruolo di soggetto passivo d’imposta bensì soltanto quello di coobbligato e dunque non si perfeziona alcuna liberazione dai debiti della società appellante accollata per la quale l’Amministrazione è legittimata ad emettere atto di ricupero del credito fiscale per indebito utilizzo in compensazione.

COMMENTO

Prima della pubblicazione da parte dell’Agenzia delle Entrate della risoluzione n. 140/E del 2017 in ambito tributario si era assistito all’aumento degli accordi riguardanti l’accollo tributario ma la pubblicazione del predetto documento ha escluso la possibilità di effettuare l’accollo mediante compensazione con crediti fiscali dell’accollante.

Nonostante l'istituto dell'accollo del debito in ambito fiscale sia previsto dal comma 2 dell'art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la sua attuazione nell'ordinamento tributario è avvenuta in maniera specifica, con la previsione che il contribuente quale debitore originario non sia mai liberato. Allo stesso modo la giurisprudenza ha chiarito che assumere volontariamente l'impegno di pagare le imposte dovute dall'iniziale debitore non significa, *ex se*, assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario ma unicamente la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di titolo negoziale.
In questo senso l'Amministrazione non può esercitare nei confronti degli accollanti i poteri di accertamento e di esazione normalmente esercitabili solo nei confronti di chi sia tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale, come statuito dalla Cassazione, SS.UU. n. 28162/2008.
Il fatto che il contribuente/debitore originario rimanga sempre il medesimo non consente all'accollante, diversamente da quanto parrebbe emergere dall'accollo disciplinato dall'articolo 8 della l. 27 luglio 2000, n. 212, di regolare tale credito fiscale in compensazione, che infatti, fatte salve le eccezioni specifiche, è applicabile solo per i debiti e i contrapposti crediti in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi.
Sono, dunque, da considerarsi validi e non sanzionabili i pagamenti dei debiti accollati, effettuati tramite compensazione, prima della pubblicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della risoluzione n. 140/E del 2017 sopra menzionata mentre per i pagamenti successivi, ancorché riferiti a contratti di accollo antecedentemente stipulati, per l'accollato, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, comunque tenuto all'adempimento ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della l. n. 212 del 2000, l'omesso pagamento comporterà il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, nonché l'applicazione dell'articolo 13, comma 1, primo periodo del d.lgs. n. 471 del 1997, a cui si affianca quella in capo all'accollante, la cui violazione sarà quella riferita all'utilizzo di un credito d'imposta in violazione delle modalità correnti.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 8, l. 27 luglio 2000, n. 212
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: SS.UU. 28162/2008

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5256/2024, depositata il 21/08/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Diotallevi
Iva – Ente impositore – Attività contrasto frodi – Fenomeni fraudolenti – Creazione crediti IVA inesistenti – Indebito utilizzo compensazione – Soggetto contribuente – Fatture inesistenti – Atto contestazione – Ente impositore - Omessa notifica – Atto ricupero credito IVA - Ente impositore – Omessa notifica - Legittimità cessazione partita IVA – Sussiste – Ente impositore – Contraddittorio preventivo – Omessa instaurazione – Non rileva

SINTESI DELLA SENTENZA
Ai fini del contrasto alle frodi consistenti in fenomeni fraudolenti finalizzati alla creazione di crediti IVA inesistenti, per scongiurare il loro indebito utilizzo in compensazione, l'Ufficio è sempre legittimato, anche in assenza di notifica dell'atto di contestazione riguardante l'utilizzo di fatture inesistenti e/o di notifica dell'atto di ricupero del credito IVA, alla cessazione della partita IVA dei soggetti coinvolti. La legittimità della cancellazione d'ufficio permane anche se l'Ufficio non ha provveduto ad attivare il contraddittorio preventivo.

COMMENTO
Al fine di reprimere i fenomeni di evasione fiscale connessi al rilascio delle partite IVA sono stati introdotti con la legge di bilancio 2023 due nuovi commi all'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972. Il comma 15-bis.1 dispone la cessazione d'ufficio della partita IVA per quegli operatori

economici caratterizzati da profili di grave e/o sistematica evasione e di inadempimento degli obblighi fiscali nell'esercizio di attività che si esauriscono dopo un breve ciclo di vita, cosiddette *"partite Iva apri e chiudi"*.
Il successivo comma 15-bis.2 dispone che il titolare di partita IVA destinatario del provvedimento di cessazione della partita IVA possa attivare una nuova partita IVA soltanto previa stipula di una polizza fideiussoria oppure sottoscrizione di una fideiussione bancaria della durata di tre anni per un importo non inferiore ad € 50,000 e comunque, in base alle violazioni fiscali già commesse, se di importo superiore.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 35, comma 15-bis.1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
Riferimenti giurisprudenziali:

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5364/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.
Iva – Fatture soggettivamente inesistenti – Detrazione – Onere della prova – Ripartizione onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente – Consapevolezza frode – Presunzioni semplici – Elementi oggettivi – Prova offerta in concreto – Nuovo co. 5-bis, art. 7, del d.lgs. 546/1992 – Processo tributario.

SINTESI DELLA SENTENZA
Spetta, in primo luogo, all'Amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente di portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo cedente, fornire in concreto la prova degli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente. In assenza di elementi oggettivi e concordanti che provino la consapevolezza del contribuente nella frode, l'accertamento è infondato. Gli indizi non reggono ad un esame critico a maggior ragione dopo l'introduzione del co. 5-*bis*, art. 7, del d.lgs. 546/1992, per effetto del quale il giudice deve annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria, o se, comunque, è insufficiente a dimostrare la pretesa in modo circostanziato e puntale. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate non ha fornito prove sufficienti a dimostrare che la società fosse consapevole della frode messa in atto dal fornitore. È stato, difatti, rilevato dai giudici di secondo grado che gli indizi portati dall'Agenzia erano deboli e non supportati da elementi concreti e circostanziati.

COMMENTO
La sentenza in commento ribadisce un principio ormai consolidato nel contesto delle frodi IVA, ossia che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via presuntiva, la ricorrenza di elementi oggettivi dai quali emerga che il contribuente, nel momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato ad una frode. Questo può avvenire anche mediante presunzioni semplici ma a condizione che gli indizi siano gravi, precisi e concordanti.
Tale principio, del resto, è in linea con la giurisprudenza unionale, per cui in tema di IVA, il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune Europeo – come ripetutamente affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea (Sentenzae 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04, 6 dicembre 2012, in C-285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11) – non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni.
Viene così imposta all'Amministrazione finanziaria una rigorosa dimostrazione della consapevolezza del soggetto rispetto a operazioni illecite, il cui diritto alla detrazione dell'imposta non può essere limitato senza prove concrete ed evidenze sufficienti.

Nel quadro così delineato, nel nostro ordinamento assume indubbia rilevanza la legge 130/2022, di riforma in materia di giustizia e del processo tributario, che ha modificato gli assetti dell'onere della prova posta a carico dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 dispone 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. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*".
Pertanto, il giudice tributario dovrà verificare che gli elementi ritenuti sufficienti dall'Amministrazione finanziaria per fondare una prova per presunzione semplice, una volta introdotti in giudizio, integrino gli estremi di quelle ragioni oggettive, circostanziate e puntuali, che la norma richiede ai fini dell'adempimento, da parte del Fisco, dell'onere probatorio.
In altri termini, il nuovo art. 7, co. 5-*bis* del d.lgs. 546/1992 ha rafforzato il principio secondo cui spetta all'amministrazione provare in giudizio le violazioni contestate. Se la prova manca o è contraddittoria o insufficiente, l'atto deve essere annullato.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72; d.lgs. 546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 24426/13;15044/14; 20059/14; 5404/16; 972/18; 17355/20.
Corte Giustizia UE: nn. C-430/04; C-440/04; C-80/11; C-285/11; C-642/11.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5584/2024, depositata il 13/09/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Buccaro.
Iva – Somministrazione illecita di manodopera – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione – Non compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte ha ritenuto legittimo il diniego di detrazione dell'IVA liquidata in fatture per operazioni qualificate come soggettivamente inesistenti, avendo l'Ufficio, da un lato, dato idonea prova presuntiva della compartecipazione del contribuente al meccanismo fraudolento realizzato con l'intervento di soggetti inadempienti ai propri obblighi fiscali e contributivi, e, dall'altro lato, correttamente riqualificato il sottostante contratto di servizi nei termini di illecita somministrazione di manodopera per mancanza, in concreto, degli elementi che dovrebbero contraddistinguere un genuino rapporto di appalto.

COMMENTO
La controversia posta all'attenzione della Corte riguarda la legittimità di un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva disconosciuto il diritto di detrazione dell'IVA in relazione a fatture emesse, almeno formalmente, per prestazioni di servizi oggetto di un contratto di appalto, ma, in realtà, secondo l'Ente impositore, celanti una illecita somministrazione di manodopera. Più precisamente, la contestazione nei termini di inesistenza delle operazioni fatturate, con conseguente diniego alla detrazione, è stato nel caso di specie giustificato sotto un duplice profilo. Anzitutto, l'Ufficio ha fatto leva sulle riscontrate inadempienze dell'emittente della fattura agli obblighi di versamento delle imposte e dei contributi e, dunque, sostanzialmente sulla sua oggettiva fittizietà, della quale il committente non avrebbe potuto non sapere usando l'ordinaria diligenza. Come noto, a

tale specifico riguardo, una volta che l'Ufficio abbia fornito la prova, anche in via presuntiva, dei cennati elementi, è il contribuente a dover dimostrare di aver adoperato nei rapporti con la controparte la massima diligenza esigibile ad un operatore economico accorto. Ebbene, la Corte di Cassazione, in coerenza con i principi indicati dalla giurisprudenza unionale, ha tuttavia chiarito, in più occasioni, che il grado di diligenza che, ai fini che qui occupano, può essere richiesto al contribuente deve pur sempre essere misurato secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità, tenendo conto del particolare settore economico e delle specifiche circostanze del singolo caso concreto. Inoltre, si è opportunamente precisato che non può essere richiesto all'operatore di porre in essere verifiche complesse circa la disponibilità di mezzi e di risorse da parte del fornitore ovvero di svolgere indagini sul corretto adempimento degli obblighi fiscali e contributivi, le quali richiederebbero strumenti investigativi di cui solo l'Amministrazione finanziaria ordinariamente può disporre. In questo senso, appare corretta la conclusione cui perviene, nella sentenza in esame, la Corte di Giustizia laddove osserva, in motivazione, come la contribuente non poteva non sapere di inserirsi in un contesto di evasione dell'imposta, proprio perché era emerso, nel corso dell'istruttoria, che la stessa era a conoscenza dello stato di insolvenza dell'asserito fornitore dei servizi fatturati, con conseguente qualificazione in termini di inesistenza soggettiva delle operazioni e di diniego alla detrazione della corrispondente imposta. Ma questo, dicevamo, è stato solo uno dei profili affrontati dalla sentenza, posto che il recupero dell'IVA era stato dall'Ufficio motivato anche alla luce della non genuinità dell'appalto di servizi cui si riferivano le prestazioni documentate in fattura. Tale rapporto, in realtà, risultava mascherare una intermediazione di manodopera illecita perché in contrasto con le norme imperative di cui all'art. 29 del d.lgs. n. 276/2003. Sul punto, si ricorda come siano tre gli elementi da riscontrare al fine di qualificare il contratto come reale e lecito contratto di appalto: l'organizzazione dei mezzi necessari in capo all'appaltatore, l'esercizio da parte dell'appaltatore del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto e l'assunzione del rischio di impresa da parte dell'appaltatore. La verifica della ricorrenza di tali elementi deve essere, anche in questo caso, svolta con riferimento al particolare caso concreto e alla tipologia delle prestazioni commesse in appalto e, in questo senso, corretto pare essere stato il percorso valutativo seguito dalla Corte. Peraltro, si evidenzia come la recente giurisprudenza di legittimità, nelle ipotesi in cui i predetti requisiti risultino asSentenza n:i, si sia spinta a riqualificare le operazioni oggetto delle contestate fatture addirittura nei termini di inesistenza giuridica, ravvisabile, appunto, nei casi in cui vi sia una divergenza fra realtà fattuale e rappreSentenza n:azione esposta in fattura e, dunque, anche quando il contratto di appalto, sia pure formalmente redatto secondo le caratteristiche previste dal codice civile, nella sostanza maschera una somministrazione illecita di manodopera esercitata da un soggetto a ciò non autorizzato.

Antonio Tocci

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19, d.lgs.276/2003 art. 29, 1655 ss. c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14102/24, 45114/22; 27548/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza 6146/2024, depositata il 15/10/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova della conoscenza o conoscibilità da parte del contribuente dell'evasione IVA - Quadro indiziario inequivoco – Non sussiste – Cessioni all'esportazione – Verifiche complesse sulla affidabilità fiscale dell'esportatore abituale - Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'assenza di elementi indiziari chiaramente rivelatori di anomalie e irregolarità nello svolgimento delle operazioni commerciali con fornitori di cui è acclarata la natura di "cartiera" esclude la conoscibilità da parte del contribuente di un proprio coinvolgimento nello schema frodatorio perpetrato da terzi.

Sul solco dei principi espressi dalla giurisprudenza unionale e dalla Corte di cassazione in ordine all'onere gravante sulla Amministrazione finanziaria di provare, anche mediante elementi indiziari, la consapevolezza o la conoscibilità da parte del cessionario dell'inserimento dell'operazione in un meccanismo evasivo, nella specie è stata esclusa la ricorrenza, nell'istruttoria condotta dall'Ufficio, di riscontri oggettivi ed inequivoci circa la sostanziale inesistenza dei soggetti interposti e la fittizietà dei rapporti commerciali intercorsi, difettando così la predetta prova della consapevole partecipazione del cessionario.

Né possono essere richieste al contribuente verifiche e controlli complessi in ordine alla affidabilità fiscale del soggetto qualificatosi come esportatore abituale nell'ambito di cessioni all'esportazione *ex* art. 8, co.1, lett. c), del d.P.R. 633/1972: non rilevano a tale fine asserite violazioni degli obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte al medesimo ascrivibili, trattandosi di circostanze a cui il contribuente non può che essere ritenuto estraneo.

COMMENTO

Ai fini del riparto degli oneri probatori tra Amministrazione finanziaria e contribuente in tema di detrazione dell'IVA afferente fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, la giurisprudenza di legittimità, recependo l'insegnamento della giurisprudenza unionale, è consolidata nell'affermare che sull'Amministrazione finanziaria ricada l'onere di dimostrare, anche in via presuntiva, ma in base ad elementi oggettivi specifici, la conoscenza o conoscibilità da parte del cessionario che l'operazione posta in essere si inseriva in una evasione dell'IVA.

Solo laddove l'Amministrazione finanziaria abbia assolto a tale incombente istruttorio, graverà sul contribuente che intende esercitare la detrazione dell'IVA dimostrare di aver agito in buona fede e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. L'approccio precauzionale richiesto non può, tuttavia, comportare il compimento di indagini pervasive funzionali a far emergere irregolarità ed evasioni eventualmente commesse dalla controparte contrattuale, trattandosi di compiti che rientrano nella sola competenza dell'Amministrazione finanziaria, dotata all'uopo di poteri e strumenti di indagine adeguati.

L'inadeguatezza della dotazione personale e strumentale del fornitore rispetto alle prestazioni fatturate può non rilevare quale elemento indiziario della consapevolezza da parte del cessionario del meccanismo evasivo, laddove dalla riscontrata assenza di organizzazione non siano derivate ricadute negoziali, nei termini di anomalie nei pagamenti, prezzi inferiori al mercato o sospette dinamiche di approvvigionamento o stoccaggio della merce.

Federica Gardano

Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 633/1972; art. 21, co. 7, d.P.R. 633/1972; art. 2697 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: CGUE: 1° dicembre 2022, Aquila Part Prod Com SA, C-512/21, punto 52; 11 gennaio 2024, Global Ink Trade C-537/22; Corte di Cassazione: nn. 14102/24; 37889/22; 22190/2022; 40690/21; 20648/21; 19387/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7105/2024, depositata il 22/11/2024 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.
Iva – Associazioni sportive dilettantistiche – Agevolazioni l. n. 398/1981 – Applicabilità – Esclusione – Contratti di sponsorizzazione e pubblicità – Distinzione.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'Associazione Sportiva Dilettantistica (ASD) non ha diritto a fruire delle agevolazioni previste, ai fini IVA, dalla l. 398/1991 nell'ipotesi in cui abbia stipulato non già contratti di "pubblicità", ma di "sponsorizzazione", avendo altresì superato la soglia di 250.000,00 Euro.

COMMENTO
La rigorosa giurisprudenza concernente le associazioni sportive dilettantistiche trova conferma nella sentenza in commento: l'agevolazione di cui alla l. 398/1991 è consentita nel solo caso in cui l'ASD abbia ricevuto contributi pubblicitari (nel limite annuo di Euro 250.000,00) e non abbia invece emesso fatture per il diverso titolo di "sponsorizzazione".
Nella previgente disciplina, ora riscritta dal d.lgs. n. 36/2021, era prevista nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche la determinazione forfetaria sia del reddito che dell'IVA, applicando a quest'ultima una detrazione pari al 50% dell'IVA dovuta, ridotta al 10% in presenza di prestazioni di sponsorizzazione e ad 1/3 per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica. Era dunque di fondamentale rilievo differenziare le prestazioni di "sponsorizzazione" (che consentivano la detrazione IVA al 10%) da quelle pubblicitarie (che consentivano la detrazione IVA al 50%): la sentenza in commento individua le differenze tra sponsorizzazione e pubblicità nella tendenziale occasionalità della pubblicità rispetto ad un evento sportivo, mentre la sponsorizzazione è solitamente duratura, non episodica. Si tratta di distinzioni spesso controverse, che attengono anche ai profili di congruità della spesa e di deducibilità per l'erogante: sul tema, la recente Cass. n. 3470/2024 ha precisato che le spese di sponsorizzazione a favore delle Asd/Ssd sono integralmente deducibili per il soggetto erogante, in forza di una presunzione legale assoluta circa la "natura pubblicitaria" delle stesse: l'assimilazione tra pubblicità e sponsorizzazione (già riconosciuta da Cass. n. 21452/2021) ha ora trovato riconoscimento nell'art. 9, comma 1-bis, del d.lgs. n. 36/2021, che abrogando l'art. 90, comma 8, l. n. 289/2002 – accomuna i proventi di entrambe le attività delle associazioni sportive nell'ambito delle attività "secondarie e strumentali" di queste ultime.

Angelo Stefanori

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7379/2024, depositata il 09/12/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmano'.
Iva – PVC – Difetto riscontro probatorio – "Frode carosello" - Termini di impugnazione - Onere della prova - Violazione principio del contraddittorio.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia di I grado ha erroneamente ritenuto il ricorso inammissibile per decorso dei termini ordinari di impugnazione. Tuttavia, nel caso di specie, la presentazione dell'istanza di adesione effettuata dal contribuente, seppur in I grado qualificata formalmente quale istanza di autotutela, non pregiudica la dilazione dei termini che decorrono dalla data di preSentenza n:azione della predetta istanza, per un totale complessivo di 90 giorni. Il Legislatore, difatti, ai sensi dell'art 6, comma 3 del d.lgs. 218/1997, non impone elementi sostanziali da allegare all'istanza. Ad ogni modo, le parti hanno dato seguito all'istanza attraverso le consuete fasi della procedura tipica dell'accertamento con adesione, dando quindi indirettamente la qualifica della stessa.

L'onere della prova, della cui violazione si duole l'appellante, come sancito all'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/1992, in tema di operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, grava sempre sull'Amministrazione, la quale tuttavia può legittimamente assolvere al predetto onere anche attraverso presunzioni, purché gravi, precise e concordanti. Il Collegio, prendendo atto del mancato assolvimento dell'onere della prova contraria in capo al contribuente, ritiene di non poter contraddire la valutazione dell'Amministrazione.
Pur prendendo atto, quindi, dell'errata interpretazione della Corte di Giustizia Tributaria di I grado in merito ai termini ordinari di impugnazione, l'appello viene rigettato.

COMMENTO
Posto che la sentenza è relativa ad un ricorso avverso l'avviso di accertamento notificato a seguito di PVC della Guardia di Finanza, che evidenziava una cd. "frode carosello" in ambito IVA, per operazioni soggettivamente inesistenti. Posto ulteriormente che la Corte di Giustizia di I grado ha ritenuto il ricorso inammissibile per tardività, di fatto non valutando le motivazioni del contribuente ricorrente.
Per giungere alla motivazione del rigetto dell'appello, la Corte analizza specificatamente tre argomentazioni.
Per quanto attiene alla prima valutazione, viene riscontrata una errata interpretazione della Corte di Giustizia di I grado; la quale aveva rigettato il ricorso in primo grado, qualificandolo formalmente quale autotutela e, dunque, inammissibile per il compiuto decorso dei termini ordinari di impugnazione, non potendo rientrare quindi nella sospensione dei termini ex art. 6 d.lgs. 218/1997. Tuttavia, la sentenza analizza dettagliatamente la fattispecie, non condividendo l'interpretazione della Corte di Giustizia di I grado, specificando che il Legislatore richiede, ai fini della dilazione dei termini, la presentazione della sola istanza di accertamento con adesione senza imporre l'allegazione alla medesima istanza di alcun ulteriore elemento, nemmeno sostanziale. Viene, altresì, evidenziato come le parti abbiano dato seguito all'istanza del contribuente attraverso le consuete fasi della procedura di accertamento con adesione, qualificandolo dunque come tale.
Relativamente alle successive argomentazioni, vengono, altresì, evidenziate le motivazioni del rigetto dell'appello, pur riconoscendo l'errata interpretazione della Corte di Giustizia Tributaria di I grado in merito ai termini ordinari di impugnazione.
Per quanto attiene al mancato rispetto del contraddittorio, del quale si duole il contribuente, ne viene giustamente evidenziata l'assoluta infondatezza laddove le parti hanno intrapreso la procedura di adesione, considerata quale sede massima di espressione dell'effettività del contradditorio.
Interessante, inoltre, l'analisi della sentenza relativamente alla violazione dell'onere della prova. Viene, difatti, ribadito quanto sancito dall'art. 7, comma 5-bis del d.lgs. 546/1992, ovvero che in tema di operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti l'onere della prova grava sempre sull'Amministrazione, la quale tuttavia può legittimamente assolvere al predetto onere anche attraverso presunzioni, purché gravi, precise e concordati. Proprio tali presunzioni sono state, difatti, operate dall'Amministrazione, rendendo quindi l'onere della prova contraria in capo al contribuente. Tale interpretazione viene ampiamente condivisa anche dalla sentenza n. 9962/2024 della Cassazione, secondo cui "*In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni inesistenti, inserite o meno nell'ambito di frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione d'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non*

essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto".

Sara Lelli

Riferimenti normativi: art. 6, d.lgs. 218/199; art. 21, c. 1 d.lgs. 546/1992; art. 7, c. 5-bis d.lgs. 546/1992; art. 54, c. 2 d.P.R. 633/1972; artt. 24 e 111 Costituzione.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 9962/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7663/2024, depositata il 17/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Iva – Frode carosello – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione – Indebita – Partecipazione alla frode – Prova – Consapevolezza – Diligenza – Operatore accorto – Onere probatorio – Amministrazione – Presunzioni semplici – Elementi oggettivi e specifici – Insussistenza – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete l'onere probatorio, posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, con particolare riguardo alla contestazione dell'indebita detrazione dell'Iva, imputata al contribuente, per l'acquisto di beni presso terzi asseritamente coinvolti in una frode carosello.
Nella fattispecie, la Corte ha accolto l'appello del contribuente, stante l'omesso assolvimento del relativo onere probatorio da parte dell'Amministrazione, la cui difesa era sfornita di elementi oggettivi e specifici, nonché priva di presunzioni gravi precise e concordanti idonee a dimostrare la consapevole partecipazione del contribuente stesso al disegno fraudolento.

COMMENTO
Nel caso di contestazioni relative all'indebita detrazione dell'Iva, nell'ambito di una c.d. frode carosello, l'Amministrazione non solo ha l'onere di provare la fittizietà del fornitore (*id est*, la cartiera), ma è al contempo tenuta a dimostrare con elementi oggettivi, anche presuntivi, che il soggetto passivo (contribuente cessionario) sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'Iva (*ex multis*, Cass. 6221/2024, 14656/2023; 8356/2023; 28628/2021; 5873/2019; 9851/2018; 11873/2018; 27566/2018; 30148/2017). Si tratta di un onere probatorio complesso posto in capo all'Amministrazione, che deve identificare in concreto l'assenza di buona fede del cessionario, anche attraverso presunzioni semplici, dotate di gravità, precisione e concordanza (art. 2729 c.c. e art. 39, co. 1, lett. d) del d.P.R. 600/1973).
Di talché, solo in presenza di elementi tangibili a carico del cessionario, quest'ultimo ha l'onere di fornire la contro-prova – secondo il principio dell'ordinario riparto (art. 2697, c.c.) – di non essere a conoscenza del fatto che il proprio fornitore (*id est*, la cartiera) agiva al solo scopo di evadere l'Iva. In mancanza di tale "contro-prova", il cessionario è considerato compartecipe nella frode e, ai fini fiscali, perde il diritto alla detrazione dell'Iva (Cass. 6229/2013).
Il granitico orientamento della Suprema Corte discende, tra l'altro, da quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE, secondo cui il diritto alla detrazione non può essere sacrificato – e la correttezza dell'operato del cessionario non può essere esclusa – allorquando, nella catena di cessioni, un'altra operazione precedente o successiva è inficiata da una frode Iva di cui il cessionario è ignaro (CGUE, causa C-439/04, Kittel, punti 45 e 46).
Al riguardo, infatti, gli operatori economici che adottano "*tutte le misure che possano essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano*

parte di una frode dell'Iva ovvero di altre frodi, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il diritto alla deduzione dell'Iva pagata a monte" (CGUE, causa C-80/11, Mahageben e David, punto 53).
Quindi, è onere dell'Amministrazione "*dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi*" (cfr. CGUE, causa C-80/11 cit., punto 49) da cui si evinca che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal cedente o da un altro operatore a monte della catena. Nessun rilievo assume, invece, la circostanza che il cessionario abbia tratto o meno un beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni da lui effettuate (CGUE, causa C-439/04 cit., punto 56).
Pertanto, in mancanza di una prova adeguata circa la consapevole partecipazione alla frode del contribuente, la ripresa a tassazione effettuata dall'Amministrazione è priva delle caratteristiche necessarie per essere confermata in sede giudiziale.

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, d.P.R 600/1973, R.D. 262/1942.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. Cass. 6221/24, 14656/23, 8356/23, 28628/21, 5873/19, 9851/18, 11873/18, 27566/18, 30148/17, 6229/13.
Corte di Giustizia UE: C-439/04, C-80/11.

NOTIFICAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II° grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 209/2024, depositata il 05/01/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.
Notificazione – Notificazione atti presupposti – Vizio di notifica.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte riteneva valida la notifica eseguita da soggetto privato (Nexive) nell'anno 2017, in quanto l'Agente della riscossione è ricorso alla cd. notifica diretta e non alla procedura dettata dalla l. 890/82. Inoltre, il contribuente avrebbe dovuto presentare querela di falso ai sensi dell'art. 2700 c.c. per contestare l'efficacia probatoria dell'atto.

COMMENTO
La Corte richiama la nota sentenza delle Sezioni Unite n. 299/2020 in cui si affermava *"La notifica di un atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della direttiva 2008/6/CE e il regime introdotto dalla L. n. 124 del 2017 è nulla e non inesistente. Tuttavia, la sanatoria della notificazione avvenuta per raggiungimento dello scopo, non rileva ai fini della tempestività del ricorso, in quanto l'operatore privato non possiede poteri certificativi, essendo sprovvisto di titolo abilitativo".*
La Corte del Lazio evidenzia che le Sezioni Unite fanno esclusivo riferimento agli atti giudiziari notificati con la procedura della l. 890/82 e non a quelli di natura amministrativa e per questa ragione ritiene valida la notifica.
Infatti, con la modifica dell'art. 4 d.lgs.261/99 ad opera del d.lgs.58/2011 viene meno il richiamo alle procedure amministrative, pertanto dal 2011 la riserva esclusiva a Poste Italiane non può e non deve operare per le notifiche degli atti tributari sostanziali ovvero per le sanzioni amministrative di cui alla l. 689/1981, come affermato anche dalle Sezioni Unite con la sentenza del 26.03.2019, n. 8416.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 26 d.P.R. 602/73; art. 14 l. 890/82.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU 299/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II° grado del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 218/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazioni - Omessa notifica degli atti prodromici – Prescrizione.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il contribuente rilevava l'omessa notifica degli atti prodromici all'intimazione impugnata e chiedeva la conseguente prescrizione del credito sotteso. La Corte affermava la correttezza delle notifiche, non essendo necessario produrre in giudizio l'originale della cartella di pagamento, in quanto l'onere probatorio è assolto attraverso il deposito di copia della relazione di notifica e dell'estratto di ruolo.
Disconosceva poi un termine prescrizionale diverso per interessi e sanzioni, ritenendo applicabile quello del tributo da cui sorge l'obbligazione tributaria.

COMMENTO

La pronuncia della Corte del Lazio non riconosce la prescrizione quinquennale per gli interessi e le sanzioni tributarie, in contrasto con quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (da ultimo Cass. 4969/2024).

Infatti, l'art. 20, comma 3 del d.lgs. n. 472/1997 stabilisce espressamente che *"il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni"* (Cass. 2095/2023).

Ovviamente, solo se il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, deriva da sentenza passata in giudicato la prescrizione sarà decennale.

Inoltre, la Cassazione anche in materia di interessi per ritardo d'esazione del tributo, ha precisato che si tratta di un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale, pertanto è sottoposta al termine quinquennale di prescrizione ai sensi dell'art. 2948, comma 1 n. 4 c.c. (Cass. 30901/2019; Cass. 12740/2020; Cass. 7486/2022 e Cass. 31430/2022).

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 14 d.lgs.546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 3112/2017 e Cass. 33563/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 221/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Notificazione – Notifica cartella di pagamento eseguita a mezzo Pec – Indirizzo Pec mittente – Iscrizione pubblici registri- Assenza – Non rilevanza.
Attestazione di consegna della Pec – Perfezionamento della notifica – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'obbligo di utilizzo di un indirizzo presente nei pubblici registri può essere riferito solo al destinatario della notifica e non al notificante. Dalle disposizioni in materia di notifica a mezzo posta elettronica certificata di cui agli art. 6-ter del d.lgs.82/2005 e art. 26 del d.P.R. n. 602/73 emerge la finalità di assicurare la pubblicità dei riferimenti telematici delle pubbliche amministrazioni e dei gestori dei pubblici servizi attraverso un pubblico elenco che consente al mittente di individuare inequivocabilmente il destinatario. Non è previsto invece che un indirizzo di posta elettronica certificata non indicato nell'indice non possa essere efficacemente utilizzato da parte della pubblica amministrazione o del concessionario in qualità di mittente, soprattutto laddove il dominio da cui risulta essere stato spedito il messaggio di posta ne dimostra chiaramente la riconducibilità all'Agenzia delle Entrate - Riscossione. Pertanto, la notifica delle cartelle di riscossione è valida se l'amministrazione finanziaria ha utilizzato un indirizzo con una estensione a lei riconducibile seppur non indicato nel sito internet INI-PEC. La ricevuta di avvenuta consegna, in ogni caso, fornisce al mittente prova del perfezionamento della notificazione purchè non vi sia incertezza sul destinatario.

COMMENTO

Con la sentenza in commento la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio è intervenuta sulla tematica, molto dibattuta nella giurisprudenza di merito, circa la validità della notificazione degli atti della riscossione effettuata da indirizzo PEC non presente nei pubblici registri (ed in particolare dei Registri IPA) ed è conforme al prevalente indirizzo adottato dalla Suprema Corte (ex plurimis, Cass., SS.UU., Sentenza n. 15979 del 18/5/2022; idem, ord. n. 6015 del 2023; idem sentenza n. 18684 del 2023).

In particolare, il Giudice di legittimità, con la citata ordinanza, richiamando le conclusioni rese dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 15979 del 18 maggio 2022, ha riconosciuto la

validità della notifica, ad opera dell'Agente della Riscossione, dei propri atti anche da indirizzo PEC di mittenza differente da quello presente nei registri IPA.
Secondo la Suprema Corte, la notifica avvenuta utilizzando un indirizzo di posta istituzionale, non risultante nei pubblici elenchi, non è nulla, ove la stessa abbia consentito, comunque, al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese, senza alcuna incertezza in ordine alla provenienza ed all'oggetto. L'inefficacia della notificazione viene circoscritta alla sole ipotesi in cui la parte non abbia effettivamente ricevuto la notifica dell'atto, ritenendo invece sanabili tutte le restanti situazioni patologiche in cui, pur in presenza di un vizio nell'iter della notificazione, il contribuente risulta nelle condizioni di conoscere la pretesa e poter contestare la stessa in modo tempestivo dinanzi agli organi giudiziari preposti.
L'obbligo, pertanto, di utilizzare l'indirizzo di posta risultante dai pubblici registri, varrebbe esclusivamente per il destinatario e non per il mittente.
Conforta tale indirizzo la normativa speciale dettata dall'art. 26, comma 2 del d.P.R. n. 602/1973 secondo cui "la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta".
Dal dato testuale, dunque, sembrerebbe effettivamente emergere la necessità che rientri nei registri pubblici esclusivamente l'indirizzo PEC del destinatario, mentre alcun obbligo in tal senso sembrerebbe derivare per quanto concerne l'indirizzo PEC del mittente.
La Corte di Cassazione poggia il proprio orientamento da un lato, su una interpretazione letterale degli artt. 3-bis della legge n. 53/94 e 26 del d.P.R. n. 602/73; dall'altro, sul principio, di natura processualistica (art. 156, comma 3 c.p.c.) c.d. "di conservazione degli atti". Le ipotesi di inefficacia della notificazione sono limitate alle sole situazioni in cui la parte non abbia effettivamente ricevuto la notifica dell'atto mentre sono sanabili tutte le restanti situazioni patologiche in cui, pur in presenza di un vizio nell'iter di notificazione, il contribuente risulta nelle condizioni di conoscere la pretesa e contestare la stessa in modo tempestivo dinanzi agli organi giurisdizionali preposti.
Da ultimo, la Suprema Corte, con Sentenza n:. n. 18684 del 3/7/2023, dopo aver evidenziato la natura speciale della norma posta dall'art. 26, comma 2 del d.P.R. n. 602/73 in relazione alla previsione generale di cui al citato art. 3-bis della L. n. 53/94, ha ribadito che" l'obbligo di utilizzo di un indirizzo preSentenza n:e nel registro INI-PEC appare testualmente riferito solo al destinatario della notifica e non al notificante". "Le prescrizioni che ineriscono all'indirizzo del mittente" – continuano i Giudici di legittimità – "non vanno assoggettate alle stesse regole previste per il destinatario dell'atto, con riguardo al quale va fatta applicazione della disciplina propria dell'elezione di domicilio, cui deve essere equiparato l'indirizzo di pec inserito, diversamente da quanto accade per il mittente". Soccorre, inoltre, nella fattispecie in esame, "il rispetto dei canoni di leale collaborazione e buona fede che informano il rapporto fra l'Ufficio ed il contribuente; di conseguenza, poiché l'estraneità dell'indirizzo del mittente dal registro INI-PEC non inficia ex se la presunzione di riferibilità della notifica al soggetto da cui essa risulta provenire, testualmente ricavabile dall'indirizzo del mittente, occorre che la parte contribuente evidenzi quali pregiudizi sostanziali al diritto di difesa siano dipesi dalla ricezione della notifica della cartella di pagamento da un indirizzo diverso da quello telematico preSentenza n:e in tale registro, del quale però, come nel caso di specie, sia evidente ictu oculi la provenienza (Cass. n. 982/23).
Gli arresti della Suprema Corte hanno, quindi, risolto la vexata quaestio? Non ci sentiamo, allo stato, di rispondere con certezza positivamente a causa delle zone d'ombra evidenziate dalla giurisprudenza di merito che, a nostro parere, non hanno trovato una chiara risposta.

A differenza della Corte di Cassazione numerose decisioni di merito (ex plurimis, CTP Catanzaro n. 1076/21, CTP Napoli n. 3120/22, CTP Roma n. 6298/22, CTR Toscana n, 1526/21, CTR Piemonte n. 772/22, CTR Lazio n. 3541/22) hanno affermato la inesistenza o la nullità della notificazione di cartelle di pagamento avvenuta da indirizzi PEC non preSentenza n:i nei registri IPA, attesa la necessità di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 26 citato, che estenda il medesimo obbligo di indicazione nei pubblici elenchi anche degli indirizzi PEC dei mittenti. Tale considerazione muove dalla presenza di varie disposizioni dell'ordinamento, tra cui l'art. 16-ter del d.l. n. 179/2012, nel qual viene fatto riferimento generalizzato all'obbligo di indicazione nei pubblici elenchi per la validità della notificazione per gli atti in materia civile, penale, amministrativa, contabile e stragiudiziale a decorrere dal 15 dicembre 2013.
In definitiva, negano la "specialità" dell'art. 26 comma 2 del d.P.R. n. 602/73 ritenendo applicabile, anche in materia di notifica degli atti della riscossione, la disciplina dettata dall'art. 3-bis della L. n. 53/94 secondo cui "La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi".
Le stesse hanno evidenziato, anche dopo gli ultimi arresti della Suprema Corte, come la Sentenza n. 15979 del 18 maggio 2022, resa dalle Sezioni Unite, la cui massima è stata ripresa nell'ordinanza n. 6015/23 pubblicata il 28 febbraio 2023, afferisce ad una situazione in parte diversa, poiché relativa alla tematica della notificazione di atti di natura processuale tra le parto di un processo, mentre nel caso in esame la questione riguarda la disciplina della notificazione degli atti della riscossione.
Non mancano, infine, pronunce di merito che si sono conformate all'indirizzo della Suprema Corte. Piace, in questa sede, richiamare le Sentenze n. 221 del 23/03/2023 e n. 203 del 27/03/2024 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo secondo cui le disposizioni poste dal d.lgs. n. 82/2005 e dall'art. 26 del d.P.R. n. 602/73 "hanno quale finalità quella di mettere a disposizione un elenco di indirizzi utilizzabili per individuare inequivocabilmente il destinatario, a beneficio del mittente".

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73; l. 53/94; d.P.R. 68/05; d.lgs. n. 82/2005; d.l. 179/12, conv. l. 212/12
Riferimenti giurisprudenziali:
Corte di Cassazione : nn. 11052/18; n. 15979/22; n. 982/23; ord. 6015/23; 18684/23,
Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo: nn. 221/23; 203/24.
Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise n. 41/24
Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria n. 375/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche n. 1040/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania n. 6683/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria n. 1798/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana: nn. 257/24; 113/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 228/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.
Notificazioni – Notificazione a mezzo posta – Perfezionamento per il mittente – Consegna all'ufficio postale – Sussiste.
Attribuzione rendita catastale – Revisione in autotutela – Efficacia retroattiva – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Gli effetti della notificazione degli atti a mezzo posta devono essere ricollegati, per quanto riguarda il notificante, al solo compimento delle formalità a lui direttamente imposte dalla legge, ossia la

consegna dell'atto da notificare all'ufficio postale, essendo la successiva attività di quest'ultimo totalmente sottratta al controllo e alla disponibilità del notificante medesimo. Per il notificante, quindi, assume rilevanza, ai fini della decadenza dell'azione di accertamento, il momento in cui il piego è consegnato all'ufficio postale mentre per il destinatario rileva il momento in cui il medesimo piego è da quest'ultimo ritirato ovvero matura il termine di compiuta giacenza.
In tema di attribuzione della rendita catastale, il riesame del classamento operato dall'Agenzia del Territorio, in via autonoma o su istanza di parte, è qualificabile come esercizio del potere di autotutela in quanto finalizzato ad eliminare incongruenze derivanti da errori di inserimento dati oppure da erronee applicazioni dell'estimo catastale.
La rendita attribuita a seguito di rettifica da parte dell'Ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio non ha valore costitutivo ma ricognitivo-dichiarativo, quindi con efficacia retroattiva.
Secondo il consolidato indirizzo della Corte di Cassazione "il provvedimento di attribuzione della rendita (…) una volta divenuto definitivo, vincola non solo il contribuente, ma anche l'ente impositore, tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita, costituente il presupposto di fatto necessario ed insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge a tale dato commisura" (Cass. n. 686/2007).

COMMENTO
La pronuncia è conforme al quadro giurisprudenziale in materia.
Gli effetti della notificazione degli atti a mezzo posta devono essere ricollegati, per quanto riguarda il notificante, al solo compimento delle formalità a lui direttamente imposte dalla legge, ossia la consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario, essendo la successiva attività di quest'ultimo e dei suoi ausiliari (come l'agente postale), totalmente sottratta al controllo e alla disponibilità del notificante medesimo. Questo è il principio posto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 477 depositata il 26/11/2002.
Secondo i giudici della Consulta nel caso di utilizzo del servizio postale, ai fini del perfezionamento della notifica non deve farsi riferimento al momento in cui l'atto notificando viene portato a conoscenza del destinatario, ma è sufficiente che lo stesso venga consegnato dall'interessato all'ufficiale giudiziario "*essendo la successiva attività di quest'ultimo e dei suoi ausiliari (quale appunto l'agente postale) sottratta in toto al controllo ed alla disponibilità del notificante medesimo".*
Per quanto concerne, invece, il destinatario, rimane fermo *"il principio del perfezionamento della notificazione solo alla data di ricezione dell'atto, attestata dall'avviso di ricevimento, con la conseguente decorrenza da quella stessa data di qualsiasi termine imposto al destinatario medesimo".*
La pronuncia, sostanzialmente, riconosce la possibilità di una scissione soggettiva del momento perfezionativo del procedimento di notifica.
La sentenza, se da un lato, contribuì a fugare alcuni dubbi posti dalla giurisprudenza di merito, lasciò alcuni interrogativi: Il principio della "scissione soggettiva" degli effetti della notificazione si applica anche agli atti tributari, nonostante la loro natura ricettizia? Ed inoltre, vale anche quando la notificazione non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario ma dal messo notificatore speciale ex art. 60 d.P.R. n. 600/73 e art. 16, comma 4 del d.lgs.n. 546/92 (ossia dal messo autorizzato dalla stessa amministrazione finanziaria)?
Le questioni sono state affrontate dalle Sezioni Unite della Corte con la sentenza 40543 del 12 gennaio 2021 su rinvio della Quinta Sezione (ord. interlocutoria n. 15545/20) . Quest'ultima, infatti, nonostante l'arresto delle Sezioni Unite n. 12332/17 che aveva esteso il principio della scissione soggettiva alle sanzioni amministrative , e pronunce di Cassazione favorevoli (Cass., ord. n. 9749/18; ord. n. 3560/19; n. 33277/2019; ord. n. 384/17) ritenne comunque necessario un ulteriore approfondimento in quanto: " *pur a fronte della pacifica natura recettizia dell'atto impositivo, resterebbe indefinito il complessivo regime di efficacia dell'atto nella fase precedente alla sua conoscenza da parte del contribuente e si verrebbe*

a porre la decadenza su piano diverso ed esterno a quello dell'efficacia dell'atto, o quantomeno a ipotizzarne un dispiegamento di effetti a geometria variabile, in ogni caso sottraendo spazi di tutela tradizionalmente riconosciuti al contribuente".

Per ciò che riguarda la seconda questione, la Quinta Sezione rimettente evidenziava che, essendo il messo notificatore speciale organo interno alla stessa amministrazione finanziaria, sorgerebbe il problema, con l'applicazione del principio della scissione soggettiva, di mantenere tutto il tempo occorrente per la notificazione sotto il totale controllo dell'Amministrazione finanziaria, con minore tutela degli interessi del destinatario.

1. Le Sezioni Unite ritengono di dover seguire un'interpretazione in linea con le pronunce della Corte costituzionale (Sentenza n. n. 477/2002; Sentenza n. n. 28/2004). In particolare, il Giudice delle leggi, con riferimento alla notificazione di atti processuali, ha ritenuto palesemente irragionevole, oltre che lesivo del diritto di difesa del notificante, che un effetto di decadenza possa discendere dal ritardo nel compimento di attività riferibili non al notificante ma a soggetti diversi, quali l'ufficiale giudiziario e l'agente postale, e perciò del tutto estranee alla sua disponibilità. In tal senso anche i precedenti delle Sezioni Unite che hanno traslato tali principi nell'ambito degli atti tributari (Cass. SS.UU. Sentenza n. 8830/10; 24822/15; 12332/17).

In definitiva, con un'interpretazione costituzionalmente orientata, le Sezioni Unite ritengono di non doversi discostare dall'orientamento giurisprudenziale consolidato in materia, che ammette l'applicabilità anche agli atti impositivi tributari del principio di scissione della notificazione tra il notificante ed il destinatario dell'atto, precisando che tale conclusione trova il suo fondamento nei principi costituzionali della tutela del diritto di difesa e nel principio di ragionevolezza. La tutela del diritto di difesa impone che il suo esercizio non possa essere pregiudicato senza una valida ragione, nell'ottica di un equo bilanciamento d'interessi tra chi lo eserciti e chi ne subisca l'esercizio, per cui "*tra la perdita definitiva di un diritto per una parte e un lucro indebito per l'altra parte la soluzione più razionale è quella di salvaguardare il diritto di una parte incolpevole ponendo a carico dell'altra parte – perimenti incolpevole – un pati, cioè una situazione di attesa che non pregiudica, comunque, la sua sfera giuridica"* (Cass. SS.UU. n. 24822/15.

Il principio di ragionevolezza esclude, inoltre, che il lasso temporale tra la richiesta di notifica e la notifica possa ripercuotersi in danno del notificante.

Rilevano, infine, le Sezioni Unite che il principio della scissione degli effetti della notificazione, a seguito delle pronunce costituzionali non solo ha trovato applicazione normativa nel disposto dell'art. 149 c.p.c., ma è ormai sancito a livello normativo anche per gli atti di imposizione tributari; infatti, l'art. 37, comma 27, lett. f) del d.l. 4 luglio 2006 n. 223 ha aggiunto all'art. 60 del d.P.R. n. 600/73 il sesto comma secondo cui: *"Qualunque notificazione a mezzo posta del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".*

2. Per ciò che riguarda la seconda questione attinente l'applicazione della scissione soggettiva anche nel caso di messo notificatore speciale, le Sezioni Unite hanno ritenuto che:

a) il legislatore tributario, con il richiamo anche per il messo notificatore speciale delle norme del codice di procedura civile per quanto attiene alle modalità di notifica, ha scelto di equiparare la posizione funzionale del messo notificatore e quella dell'ufficiale giudiziario, sicchè all'uno deve applicarsi la stessa disciplina che si applica all'altro;

b) attesa la *ratio* del principio di scissione soggettiva (*evitare pregiudizi per attività in parte sottratte ai poteri di impulso del notificante)* risulta ininfluente la natura del soggetto notificatore (terzo o dipendente della parte notificante) essendo rilevante ai fini dell'impedimento della decadenza unicamente che la parte gravata svolga le attività poste a suo carico nel termine perentorio di legge.

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: art. 149 c.p.c.; l. n. 890/82; d.lgs. n. 546/92; d.P.R. n. 600/73;
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n. 477/2002; 28/2004.
Corte di Cassazione: nn. 17748/2009; ord. n. 3560/19; n. 33277/2019; ord. n. 384/17; Sentenza n. 12551/19; 10012/21; SS.UU. Sentenza n. 8830/10; 24822/15; 12332/17.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 721/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.
Notificazione - Atti impositivi – Notificazione avviso di accertamento – Procedura di notificazione – Irreperibilità assoluta del destinatario – Ricerche del messo notificatore ai fini della validità della notificazione per irreperibilità assoluta.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dall'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in luogo di quella *ex* art. 140 c.p.c., deve svolgere ricerche volte a verificare che ricorra l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più né l'abitazione né l'ufficio o l'azienda nel Comune nel quale aveva il domicilio fiscale. Nel caso di specie, l'Ufficio ha notificato gli avvisi con il rito previsto per l'irreperibilità assoluta, nonostante non siano state riferite verifiche volte ad appurare che la contribuente non avesse più né l'abitazione (nè l'ufficio o l'azienda) nel Comune nel quale aveva il domicilio fiscale. Con riferimento alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, va evidenziato che nessuna norma prescrive quali attività devono esattamente essere a tal fine compiute, né con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale deve essere espresso il risultato di tali ricerche, purché emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che sono attribuibili al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame.

COMMENTO
La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio nella sentenza n. 721/2024, depositata il 31.01.2024, decidendo in diversa composizione sul rinvio della Cassazione (Ordinanza n. 7994/2023), che aveva accolto l'eccezione di violazione degli artt.149 cpc e 60 del d.P.R. n. 600/73 proposta nel ricorso del contribuente, torna ad occuparsi del noto tema degli adempimenti necessari ai fini del perfezionamento della notifica a soggetti irreperibili.
La controversia si incentra sulle ricerche che il messo notificatore deve svolgere per procedere alla notifica dell'atto impositivo, secondo le modalità previste dall'art. 60, co. 1, lett. e) del d.P.R. n. 600/1973, secondo cui, "*quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente*", l'avviso del deposito prescritto dall'articolo 140 cpc, "*in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune, e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione*".
Detta modalità di notificazione è da utilizzare nei casi in cui l'agente notificatore non reperisca il contribuente che, all'esito delle ricerche svolte, risulti trasferito in un luogo sconosciuto. Anche grazie a quanto a suo tempo chiarito dalla Corte costituzionale, con la lontana sentenza 14 giugno 1974, n. 189, è da tutti riconosciuto, in dottrina e in giurisprudenza, che questa disposizione si riferisce specificamente alla sola ipotesi, per l'appunto, che nel Comune nel quale deve eseguirsi la notifica "*non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente"*. In questa ipotesi, ove "*il domicilio fiscale risulta oggettivamente inidoneo, per effetto della mancanza, nel Comune in cui deve essere eseguita la notificazione, dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del contribuente"* (Cassazione n. 15482/2022), ricorre una situazione di irreperibilità assoluta.

Diversamente, in caso di irreperibilità soltanto relativa, la residenza e l'indirizzo del destinatario sono noti e rinvenuti di fatto, ma non è possibile eseguire la consegna per mere difficoltà di tipo accidentale e transitorio, vale a dire perché il destinatario dell'atto ed ogni altro possibile consegnatario non è reperito nel luogo in cui la notifica deve essere eseguita, per essere ivi momentaneamente assente.
In questo caso, applicando l'articolo 140 c.p.c., l'agente notificatore procede al deposito della copia dell'atto da notificare "*nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi*", all'affissione di un avviso di tale deposito, in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, a notiziare quest'ultimo dell'avvenuto deposito dell'atto presso la casa comunale, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. La notifica per il destinatario si perfeziona, dopo quanto statuito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 3 del 2010, al momento del ricevimento, da parte del destinatario stesso, della cd. raccomandata informativa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione.
L'accesso alle modalità di notificazione sopra descritte è rigidamente e tassativamente ammesso secondo una rigida valutazione alternativa e subordinata. Pertanto, qualora non sia possibile la consegna a mani del destinatario, né vi siano soggetti autorizzati e capaci per il ritiro dell'atto presso la residenza o il domicilio del contribuente, la notificazione alla persona fisica deve proseguire con le modalità di cui all'art. 140 c.p.c. mediante il compimento di tutte le formalità imposte dalla norma, a pena d'inesistenza del procedimento di notificazione.
Unicamente nell'ipotesi residuale dell'inesistenza nel Comune di domicilio fiscale di alcuna residenza o domicilio del contribuente, la notificazione può proseguire nelle forme disciplinate dall'art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. 600/1973 che dispone l'affissione del plico presso la casa comunale non seguito da alcun avviso raccomandato nei confronti del contribuente (anche perché ciò sarebbe impossibile).
La differenza tra le due modalità di notificazione è palesemente marcata ed emerge in riferimento ai presupposti ed alle garanzie del contribuente.
La giurisprudenza di legittimità ha in più occasioni confermato che, per accedere alle notificazioni per irreperibilità assoluta, l'agente notificatore è tenuto ad effettuare ricerche volte a verificare che il contribuente non abbia più né l'abitazione, né l'ufficio o l'azienda nel Comune di domicilio fiscale (Cassazione n. 23183/2023, Ordinanza n.1172/2024) e che, pertanto, l'assenza di questi presso il recapito anagrafico non dipenda da un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune (Cassazione n. 20577/2023, 10346/2023, 8032/2023, 1172/2024). Anche se "*il tipo di ricerche a tal fine demandato al notificatore non è indicato da alcuna norma, neppure quanto alle espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata",* è comunque indispensabile che *"dalla stessa se ne evinca con chiarezza l'effettivo compimento*" (Cassazione n. 21658/2023).
Nella sentenza in commento, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio richiama il principio di diritto espresso dalla Cassazione nell'ordinanza di rinvio, nella quale, richiamando la sentenza n. 6788/2017 della stessa Corte, era stato affermato che "*la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c. solo ove sia conosciuta la residenza o l'indirizzo del destinatario che, per temporanea irreperibilità, non sia stato rinvenuto al momento della consegna dell'atto, mentre va effettuata ex art. 60, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973 quando il notificatore non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto, sempreché abbia accertato, previe ricerche, attestate nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale"*.
Sempre nella sentenza in commento, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio specifica come "*non siano state riferite verifiche volte ad appurare che la contribuente non avesse più né l'abitazione (né l'ufficio o l'azienda) nel Comune nel quale aveva il domicilio*

fiscale". E aggiunge che, con riferimento "*alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, va evidenziato che nessuna norma prescrive quali attività devono esattamente essere a tal fine compiute né con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale deve essere espresso il risultato di tali ricerche*". La sentenza in esame ricorda come la Suprema Corte abbia in più decisioni chiarito la necessità che "*emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che sono attribuibili al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame (Cass., sez. trib., 28 settembre 2007, n. 20425; Cass., sez. trib., 11 maggio 2018, n. 11452; Cass., Sez. VI-T, 14 novembre 2019, n. 29678; Cass., Sez. trib., 26 novembre 2021, n. 36766)*". Nello stesso senso, la Suprema Corte nella sentenza n. 19958/2018 aveva indicato che "*il tipo di ricerche a tal fine demandato al notificatore non è indicato da alcuna norma, neppure quanto alle espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata, purché dalla stessa se ne evinca con chiarezza l'effettivo compimento*". Nella recente sentenza n. 721/2024 è stato, inoltre, ribadito che dalla relata deve comunque emergere che le ricerche sono state eseguite e "*che sono attribuibili al messo e riferibili alla notifica in esame".*

La Corte, nella sentenza in commento, ha constatato che il messo aveva eseguito la notifica con le modalità dell'irreperibilità assoluta, dopo aver dichiarato sconosciuta la nuova residenza della contribuente e senza che dagli atti di causa emergessero le ricerche effettuate. In linea con gli insegnamenti della giurisprudenza di legittimità, sopra sintetizzati, la Corte ha dichiarato la nullità insanabile della notifica lamentata dalla contribuente e ha accolto l'appello dalla stessa presentato.

Marco Sensidoni

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600; c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale nn. 189/74 e 3/10.
Corte di Cassazione: nn. 4587/1997; 10799/1999; 77268/2002; 7120/2003; 10189/2003; 20425/2007; 10177/2009; 6788/2017; 11452/2018; 29678/2019; 9292/2021; 36766/2021; 15482/2022; 7994/2023; 10346/2023; 20577/2023; 721/2024; 1172/2024; 21658/2023; 23183/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 729/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. e Rel. Picone.

Notificazioni - Preavviso di fermo – Notifica atti impositivi – Decadenza – Omessa notifica – Onere probatorio – Irreperibilità assoluta – Avvenuta conoscenza – Certificato storico di residenza – Cartella esattoriale – Nullità dell'atto.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di notificazione degli atti impositivi, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dall'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, in luogo di quella *ex* art. 140 c.p.c., il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario devono svolgere ricerche volte a verificare l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più né l'abitazione, né l'ufficio o l'azienda nel comune già sede del proprio domicilio fiscale. Nel caso di specie, nessuna informazione sulla effettività del trasferimento in altra sede del contribuente è stata fornita dal messo notificatore. Il contribuente, a sua volta, ha prodotto in giudizio il certificato storico di residenza che documenta il contrario, motivando e giustificando l'irreperibilità solo relativa e l'inefficacia della notifica della cartella esattoriale.

L'avvenuta conoscenza, *a posteriori*, dell'esistenza della cartella esattoriale, sottesa al preavviso di fermo amministrativo, non è idonea a sanare il vizio, essendosi nel frattempo maturata la decadenza per l'esercizio dell'azione, che determina la nullità dell'atto in esame, in quanto non supportato da idoneo titolo esecutivo.

COMMENTO
La condizione di irreperibilità ricorre quando il notificante ignori la residenza, la dimora o il domicilio del destinatario, nonostante lo svolgimento delle ricerche e delle indagini suggerite dall'ordinaria diligenza, non essendo sufficiente la mera circostanza che il destinatario risulti trasferito dal precedente indirizzo.
Orbene, è principio consolidato quello secondo cui la notifica deve ritenersi nulla, ma non inesistente, qualora la relata non contenga alcuna indicazione in ordine alle indagini compiute per accertare la residenza del destinatario.
Laddove l'irreperibilità assoluta non venga documentata, il procedimento notificatorio *ex* art. 60 del d.P.R. 600/73 non può essere utilizzato.
In tema di notificazione *ex* art.143 c.p.c., l'ufficiale giudiziario, ove non abbia rinvenuto il destinatario nel luogo di residenza risultante dal certificato anagrafico, è tenuto a svolgere ogni ulteriore ricerca ed indagine, dandone conto nella relata, dovendo ritenersi, in difetto, la nullità della notificazione.
Ne discende la nullità della notifica delle cartelle sottese ad un preavviso di fermo amministrativo e la conseguente decadenza per l'esercizio dell'azione a causa dell'inutile decorso del termine fissato dalla legge, nel caso in cui nessuna informazione sulla effettività del trasferimento in altra sede del contribuente sia stata fornita dal messo notificatore.
Quanto precede è in linea con l'arresto della S. Corte in forza del quale l'omessa indicazione, nella relata, delle ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, delle notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario e dei motivi della mancata consegna, non costituisce causa di nullità della notificazione, non essendo tale sanzione prevista espressamente nell'elenco dei motivi di cui all'art.160 c.p.c. Ne consegue che, rilevando, al di là dell'indicazione, solo il mancato compimento delle indagini in concreto, tale notificazione debba ritenersi legittima solo nel caso in cui nessun addebito di negligenza o ignoranza colpevole possa essere attribuita al notificante, ovvero quando risulti, con assoluta certezza, che egli abbia proceduto a tutte le opportune ricerche, non solo anagrafiche, tradottesi in più di un tentativo di notifica, eseguito in luoghi diversi. Circostanza che spesso, come nel caso oggetto della presente sentenza, non si configura, limitandosi il notificante a rilevare l'assenza del destinatario. Deve pertanto ritenersi che, nel caso in cui il contribuente fornisca adeguata prova in merito all'irreperibilità solo relativa del destinatario, debba correttamente essere rilevata l'inefficacia della notifica.
L'avvenuta conoscenza, a posteriori, dell'esistenza della cartella esattoriale sottesa ad un preavviso di fermo amministrativo, non può essere idonea a sanare il vizio di notifica, essendosi, nel frattempo maturata la decadenza per l'esercizio dell'azione che determina la nullità dell'atto, non supportato da idoneo titolo esecutivo.

Katia Guarini

Riferimenti normativi: artt. 140, 143 cpc; art. 25 c. 1, d.P.R. 600/73; art. 60 co. 1 lett. e) d.P.R. 602/73.
Riferimenti giurisprudenziali: Comm. Trib. Prov. Parma Sentenza n:. n. 42/2024 dep. 14.03.2024.
Corte di Cassazione: Cass. Sez. II, 29/08/2023 n. 25408; Cass. Sez.I, 26/04/2021 n. 10983: Cass. n.19012/2017; Cass. n.13218/2013; Cass. Sez.VI, ord. 3/04/2017 n.8638; Cass. Sez. lav., 8/11/2021 n. 32444; Cass. n. 2877/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 744/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.
Notificazioni – Riscossione – Intimazioni di pagamento – Cartelle di pagamento.

SINTESI DELLA SENTENZA

Le intimazioni di pagamento emesse dall'A.d.E.-Riscossione e notificate tramite PEC sono pienamente legittime anche se non recano alcuna firma digitale, essendo sufficiente che tali atti siano "*inequivocabilmente riferibili all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo*".

Ciò, vale anche con riferimento agli atti presupposto dell'intimazione. Infatti, le cartelle di pagamento notificate tramite PEC e sprovviste di firma digitale sono altrettanto legittime, tanto più che "*il modello approvato con d.m. del Ministro competente non prevede la sottoscrizione dell'esattore*".

La prova dell'avvenuta notifica di tali atti (intimazioni e cartelle digitali) consiste nella produzione in giudizio, da parte dell'Ufficio, della ricevuta di *avvenuta consegna* emessa dal gestore della PEC. Viceversa, la prova dell'avvenuta notifica delle cartelle di pagamento cartacee consiste nella produzione della *relata di notificazione*, se il procedimento notificatorio è realizzato dal messo notificatore, oppure *dell'avviso di ricevimento delle raccomandate*, se tale procedimento è "*realizzato attraverso il servizio postale universale*". In particolare, nel caso di "*temporanea assenza del destinatario e delle altre persone legittimate al ricevimento*", gli atti possono essere "*consegnati al portiere*". Invece, nel caso in cui il destinatario sia una persona giuridica, e questa risulti irreperibile, devono essere condotti "*accertamenti sull'attuale residenza del rappreSentenza n:ante legale*", prima di inquadrare impropriamente il caso nella categoria della irreperibilità assoluta.

COMMENTO

Il riassunto delle principali regole di notificazione che precede si spiega con la particolarità della fattispecie sottoposta alla C.G.T., in quanto riguardante l'impugnazione di una *intimazione di pagamento*, sprovvista di firma digitale e notificata tramite PEC, i cui atti che ne costituiscono il presupposto sono 20 cartelle di pagamento notificate con differenti modalità. Ebbene, la Corte adita ha disposto l'annullamento parziale dell'*intimazione di pagamento* impugnata, in misura corrispondente alla somma degli importi originati da cartelle di pagamento di cui l'Ufficio non è stato in grado di provare l'avvenuta notificazione, oppure la cui notificazione è risultata irregolarmente eseguita.

A tal riguardo, è particolarmente significativo che sia stata riaffermata l'irregolarità della notifica a persona giuridica irreperibile, eseguita mediante *affissione nella casa del Comune* (art. 140 c.p.c.), in quanto tale procedura è riservata alle persone fisiche, anziché essere proseguita nei confronti del legale rappresentante e, in caso di irreperibilità anche di quest'ultimo, mediante *affissione nella casa del Comune* ove questi sia residente (art. 145 c.p.c.).

Altrettanto significativo è che sia stata applicata, senza esitazioni, la nuova disposizione in tema di onere della prova, la quale stabilisce che spetta all'amministrazione finanziaria provare in giudizio le ragioni su cui si fonda l'atto impositivo, pena il suo annullamento (art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992, come modificato dalla legge n. 130/2022).

Degno di nota, inoltre, è il riconoscimento dell'impugnabilità dell'*intimazione di pagamento* (secondo la dizione della Corte) o dell'*avviso di intimazione* (secondo la denominazione dell'A.d.E.), cioè dell'atto previsto dal 2° comma dell'art. 50 del d.P.R. 602/1973, ancorché trattasi di atto non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/92. La Corte, perciò, mostra di aver fatto propria l'interpretazione estensiva che riconosce ai contribuenti la facoltà di ricorrere alla tutela del Giudice tributario, avverso tutti gli atti dell'ente impositore o dell'ente esattore (*ex pluris*: Cass., sentenza n° 21045/07; Cass., Ord. n° 1230/2020).

La Corte, invece, non dispone esplicitamente anche l'annullamento delle *cartelle di pagamento* che ne costituiscono il presupposto. Tuttavia, ciò è implicito, atteso che, dall'accoglimento del ricorso, non discende solo l'annullamento delle intimazioni, bensì anche l'annullamento di quanto ne costituisce la premessa necessaria, cioè delle relative cartelle ed iscrizioni a ruolo (Cass., Ord. n° 35137/2021; Cass. S.U. Sentenza n° 10012/2021).

Marco Colantonio

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7, comma 5-bis; d.lgs. 546/1992, art.19; d.P.R. 602/1973, art. 50; art.140 c.p.c.; art.145 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sentenza n. 21045/07; Cass., Ord. 1230/2020; Cass., Ord. n. 35137/2021*; Cass. S.U., sentenza n. 10012/2021.*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1108/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Maio, Rel. Dongiovanni.
Notificazioni – Invocata nullità – Manifesta conoscenza del contenuto dell'atto –Vizio notificazione – Indeducibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nel caso di impugnazione di un atto la cui notificazione si assuma affetta da nullità, laddove l'interessato mostri di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto medesimo e abbia potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento.
Per la fruizione dei benefici cd. prima casa, previsti in caso di acquisto di immobile per il quale è richiesto che il compratore vi trasferisca la residenza, il termine triennale di decadenza fissato dall'art. 76 c. 2 d.P.R. n. 131/1986, decorre non dalla registrazione dell'atto ma dal momento in cui il trasferimento della residenza sia successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile e, dunque, dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell'atto.
Per la fruizione dei benefici cd. prima casa è necessario il trasferimento formale della residenza nell'immobile di che trattasi e la conseguente variazione anagrafica presso il Comune interessato; il mancato stabilimento nei termini di legge della residenza non comporta la decadenza dall'agevolazione, solo qualora tale evento sia dovuto a causa di forza maggiore sopravvenuta rispetto alla stipula dell'acquisto rilevando, a tal fine, i soli impedimenti non imputabili alla parte obbligata, inevitabili e imprevedibili.

COMMENTO
La sentenza in esame ribadisce l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità, per cui la natura sostanziale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale.
Ne segue che l'applicazione delle norme sulle notificazioni nel processo civile, in virtù del rinvio espresso dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, comporta l'operatività del regime delle nullità e delle sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità dell'eventuale notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.
E' stato infatti affermato che la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo.
Tale sanatoria trova il suo limite nella scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento.
Tali principi sono da ultimo codificati nel nuovo art. 7 – sexies c. 1 l. 212/2000, in vigore dal 18.01.2024.
Ciò premesso, in ordine alla decorrenza del termine triennale, fissato dall'art. 76 d.P.R. 131/1986, per la decadenza dai benefici relativi all'acquisto della prima casa, il dies a quo varia in funzione del presupposto impositivo.
Così nel caso in cui l'acquirente dichiari l'intenzione di stabilire la propria residenza entro diciotto mesi nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, il dies a quo decorre dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell'atto.
L'ipotesi alternativa è quella in cui l'acquirente dichiari di svolgere la propria effettiva attività lavorativa nel luogo di ubicazione dell'immobile. In tal caso il dies a quo decorre dalla

richiesta di registrazione dell'atto di compravendita, essendo l'Ufficio sin da subito in condizione di verificare la sussistenza o meno dei presupposti agevolativi Cass. Sez. V Sentenza. n. 29663/2023).
Nel caso, invece, di compravendita di un immobile in corso di costruzione acquistato con le agevolazioni prima casa, il termine di decadenza di tre anni previsto dall'art. 76, comma 2, d.P.R. n. 131/1986 entro cui l'imposta deve essere richiesta dall'Ufficio decorre dal momento in cui l'immobile in costruzione è stato completato. Risulta così consentito all'amministrazione finanziaria accertare l'esatta natura del bene edificato e, in particolare, se si tratta o meno di abitazione di lusso, soggetto all'aliquota ordinaria e non a quella agevolata prevista per la c.d. "prima casa" (Cass. Civ. sez. V ordinanza n. 27528/2023).
Tanto premesso in ordine al trasferimento della residenza dell'acquirente, detto trasferimento si pone come elemento costitutivo del beneficio richiesto, rappresentando un obbligo del contribuente verso il fisco.
Obbligo che risulta attenuato solo in presenza di eventuali ostacoli, caratterizzati dalla non imputabilità alla parte obbligata e dall'inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento.
Ne consegue che il mancato stabilimento nei termini di legge della residenza non comporta la decadenza dall'agevolazione, solo qualora tale evento sia dovuto a causa di forza maggiore sopravvenuta rispetto alla stipula dell'acquisto rilevando, a tal fine, i soli impedimenti non imputabili alla parte obbligata, inevitabili e imprevedibili.
E' stato così affermato che in tal caso, il termine triennale di cui al d.P.R. n. 131 del 1986 art. 76, comma 2, decorre non dalla registrazione dell'atto ma dal momento in cui il trasferimento della residenza sia successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile e, dunque, al più tardi, dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell'atto (Cass., Sez. VI, 1 dicembre 2017, n. 28860; Cass., Sez. V, 3 febbraio 2017, n. 2896; Cass., Sez. V, 28 giugno 2016, n. 13338; Cass., Sez. VI, 19 gennaio 2016, n. 840; Cass., Sez. VI, 5 febbraio 2014, n. 2527).

Roberto Ferri
Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: artt. 156, 160 cpc, art. 60 d.P.R. 600/1973, art. 7 sexies l. 212/2000; art. 76 d.P.R. 131/1986, art. 1 nota II bis Tariffa Parte Prima d.P.R. 131/1986.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 31/07/2024, n. 21444; Cass. Civ., Sez. V, Ordinanza n. 1156 del 17.01.2019; Cass. Sez. U., sentenza n. 19854 del 05/10/2004; conf. Sez. 5, sentenza n. 2272 del 31/01/2011; Cass. Sez. 5, sentenza n. 654 del 15/01/2014; Cass. Sez. 5, sentenza n. 31085 del 20/10/2022; Cass. Sez. U., sentenza n. 14916 del 20/07/2016; Sez. 5, sentenza n. 21865 del 28/10/2016, Sez. 5, sentenza n. 384 del 13/01/2016; Cass. Civ. sez. V sentenza n. N. 29663/2023; Cass. Civ. sez. V ordinanza n. 27528/2023; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 10/08/2023, n. 24488; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 12/12/2018, n. 32121; Cass. n. 1588 del 2018; Cass., Sez. VI, 22 ottobre 2021, n. 29599; conf. Cass., Sez. VI, 23 gennaio 2018, n. 1588; Cass., Sez. V, 17 novembre 2021, n. 34865; Cass. SSUU 21.10.2000 n. 1196.
Prassi: Agenzia delle Entrate – Risposta 12.01.2021 n. 39 – Agevolazioni prima casa in costruzione; Agenzia delle Entrate – Circ. 21.05.2009 n. 25/E; Agenzia delle Entrate – Circ. 14.08.2002 n. 69/E.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2301/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.
Notificazioni – Estratto di ruolo – Cartelle di pagamento – Riscossione – Documentata regolarità – Prova notifica – Finanza Locale - Tasse Automobilistiche – Processo tributario – Contumacia – Preclusione impugnazione del ruolo – Costituzione in appello – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

La documentata regolarità delle notifiche delle cartelle di pagamento preclude la successiva impugnazione del ruolo, allorché se ne sia acquisita la conoscenza, anche in virtù dell'art. 12 co. 4-*bis* del d.P.R. n. 602/1973, come novellato dell'art. 3-*bis* del d.l. 146/2021. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 26283 del 6.09.2022 hanno difatti confermato la legittimità della suindicata normativa e, previa esclusione di ogni profilo di incostituzionalità, l'hanno considerata applicabile ai processi in corso, anche non tributari. Ne consegue che la previsione trova piena applicazione anche alla fattispecie in esame, essendo il relativo giudizio in corso alla data di pubblicazione della suindicata sentenza ed avendo l'Agenzia delle Entrate Riscossione, costituitasi nel giudizio di secondo grado, offerto la prova dell'avvenuta notifica delle cartelle sottese al ruolo.

COMMENTO

Il co. 4-*bis* dell'art. 12 del d.P.R. 602/73 (introdotto dall'art. 3-*bis* del d.l. 146/21, inserito in sede di conversione dalla l. 215/21) prevede la non impugnabilità diretta degli estratti di ruolo e delle cartelle di pagamento che si assumono invalidamente notificate, salvo i seguenti tre casi espressamente previsti dalla norma: 1) pregiudizio per la partecipazione a procedura di appalto; 2) blocco di pagamenti da parte di soggetti pubblici; 3) perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

Tuttavia, all'indomani della novella era sorto un dibattito riguardante gli effetti nel tempo, ovvero se la disposizione introdotta avesse o meno efficacia retroattiva e interessasse i giudizi già pendenti o, invece, riguardasse solo quelli instaurati a partire dal 21.12.2021, data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. 146/21.

La questione è stata risolta dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 26283 del 6.09.2022 che ha precisato che la scelta operata dal legislatore, in ordine alla prevista inammissibilità dei ricorsi avverso gli estratti di ruolo, è condivisibile, oltre che costituzionalmente legittima, e che le nuove norme trovano applicazione anche ai giudizi già pendenti al momento della sua entrata in vigore.

Sul tema si segnala, da ultimo, la sentenza n. 190 del 18.10.2023 con la quale la Corte costituzionale ha ritenuto inammissibili le questioni sollevate sull'art. 12, co. 4-*bis*, d.P.R. 602/73, osservando come la materia in esame rientri nella discrezionalità del legislatore. Tuttavia, è stato riconosciuto che consentire di impugnare direttamente la cartella che si assume invalidamente notificata (di cui si sia venuti a conoscenza tramite la consultazione dell'estratto di ruolo), solo per alcune fattispecie attinenti a rapporti con la pubblica amministrazione, significa, seppur nell'intenzione del legislatore di limitare una grave proliferazione di ricorsi spesso strumentali, incidere sull'ampiezza della tutela giurisdizionale. Pertanto, con riguardo all'indefettibile esigenza di superare "*la grave vulnerabilità e inefficienza, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione*", la Consulta ha formulato il pressante auspicio che il Governo dia efficace attuazione ai princìpi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione.

Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/72, d.lgs. 546/92, d.l. 146/21, conv. l. 215/21.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sentenza n. 190/03.
Corte di Cassazione: SSUU n. 19704/15, n. 16412/07, n. 5791/08, n. 619/21, n. 4526/22, SS.UU. n. 26283/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2416/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Picone, Rel. Fantini.

Notificazioni – Accertamento – Cartella di pagamento – Estratto di ruolo – Atti impugnabili.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'art. 3-*bis* del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito in legge 17 dicembre 2021, n. 215, interviene sull'art. 12 d.P.R. 602/1973, introducendo il comma 4-*bis*, ai sensi del quale "L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs.18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-*bis* del preSentenza n:e decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione". La Suprema Corte a Sezioni Unite (sentenza n. 26283 del 19/7/2022) ha chiarito che la novella si applica anche ai processi in corso.

Ne discende che è inammissibile il ricorso avverso la cartella di pagamento asseritamente affetta da vizio di notifica, proposto tramite impugnazione dell'estratto di ruolo, qualora parte ricorrente non dimostri di rientrare in una delle fattispecie contemplate dalla norma sopra citata, anche qualora il ricorso sia stato proposto prima dell'entrata in vigore della novella.

COMMENTO

Il nuovo comma 4-*bis* dell'art. 12 d.P.R. 602/1973 interviene sulla disciplina delle impugnazioni dei provvedimenti impositivi, modificandola. Nello specifico, coerentemente con un consolidato orientamento giurisprudenziale, si stabilisce la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, ma – in modo innovativo - si limita la possibilità di ricorrere avverso ruolo e cartella di pagamento, circoscrivendone l'impugnabilità ai soli casi previsti dalla disposizione citata. Per di più, le Sezioni Unite della Suprema Corte sanciscono l'efficacia *ex tunc* della novella: ne discende che l'art. 12, comma 4-*bis*, del d.P.R. 602/1973 integra l'applicazione della disciplina ordinaria in materia di impugnazione degli atti impositivi (v. art. 19, d.lgs. 546/92), compresi quelli notificati antecedentemente alla sua entrata in vigore.

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, d.l. 146/21, conv. l. 215/21.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 26283/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2604/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.

Notificazioni - Appello – Prova informatica dell'avvenuta notificazione – Ricevute di accettazione e di avvenuta consegna – File in formato ".pdf" – Inammissibilità dell'appello – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di notifica dell'appello a mezzo p.e.c. non è sufficiente il deposito delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna del messaggio p.e.c. in file formato ".pdf", non essendo possibile desumere dalle ricevute depositate in tale formato se il messaggio p.e.c. contenga effettivamente l'atto di appello, non essendovi pertanto elementi per ritenere avvenuta regolarmente la notifica del gravame. La ricevuta di avvenuta consegna in file formato ".pdf", infatti, può al massimo dimostrare la consegna di un messaggio a mezzo p.e.c., ma non prova che a quel messaggio vi è allegato uno specifico documento. Tale prova può essere fornita solo con l'esibizione del documento informatico in formato ".eml".

COMMENTO

La sentenza in commento si inserisce nell'ambito di un indirizzo giurisprudenziale di merito in via di formazione, con orientamento analogo espresso da Sentenzae di diverse Corti di

giustizia tributarie di primo grado (C.G.T. I grado Caserta, n. 3461/2024; C.G.T. I grado Catanzaro, n. 1821/2024; C.G.T. I grado Enna, n. 338/2024; C.G.T. I grado Siracusa, nn. 225/2024 e 1704/2024), nonché da una pronuncia di altra sezione della stessa Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio (sez. 11, n. 5575/2024).
Si tratta di indirizzo che, tuttavia, desta talune perplessità.
In base all'art. 16-*bis*, co. 3, d.lgs. n. 546/1992 "*le parti* […] *depositano gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali notificati esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico*". A tale riguardo, l'art. 10, co. 2, d.m. 4/8/2015 – come risultante a seguito delle modifiche recate dall'art. 1, co. 1, n. 5), lett. b), d.m. 21/4/2023 – individua gli standard dei documenti informatici depositabili nel processo tributario telematico e stabilisce che essi "*sono in formato Pdf/A-1a o Pdf/A-1b, Tiff* […] *nonché Eml*".
Anche la circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1 del 4/7/2019 chiarisce che le ricevute di accettazione e di avvenuta consegna dei ricorsi tributari possono essere depositate tanto in formato ".eml" quanto in formato ".pdf/a 1-a o 1-b", dovendo in quest'ultimo caso il difensore predisporre sulle stesse ricevuto o su atto separato un'attestazione di conformità all'originale ai sensi dell'art. 23-*bis*, co. 2, d.lgs.82/2005 (c.d. Codice dell'Amministrazione digitale).
Parimenti, desta perplessità il richiamo in motivazione all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione. Se è ben vero, infatti, che nel processo civile telematico è ammesso il deposito delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna solo in formato ".eml" e ".msg" e non anche in formato ".pdf/a", non può trascurarsi che il processo tributario telematico soggiace ad una disciplina diversa e speciale rispetto a quella processuale civilistica, vale a dire quella di cui al richiamato d.m. 4/8/2015.

Alessio Persiani

Riferimenti normativi: d.lgs.546/1992, art. 16-bis; d.m. 4/8/2015, art. 10; d.m. 21/4/2023, art. 1.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 1403/2024;
C.G.T. I grado Caserta: n. 3461/2024;
C.G.T. I grado Catanzaro: n. 1821/2024;
C.G.T. I grado Enna: n. 338/2024;
C.G.T. I grado Siracusa: nn. 225/2024; 1704/2024;
C.G.T. II grado Lazio: n. 5575/2024.
Prassi: Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3256/2024, depositata il 15/05/2024 – Pres. Cotta, Rel. Scipioni.
Notificazioni - Cartella di pagamento - Notifica a familiare convivente – Invio raccomandata informativa – Non necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'avvenuta recezione dell'avviso di ricevimento della raccomandata, contente la cartella di pagamento ad un " familiare convivente", come nel caso di specie ("la figlia"), non necessita di un ulteriore invio di raccomandata informativa (cfr. sul punto Cass. Sez. 5 ordinanza n. 28591 del 29.11.2017 secondo la quale " in tema di notificazione a mezzo del servizio postale, eseguita mediante consegna dell'atto a persona di famiglia che conviva, anche temporaneamente, con il destinatario, il rapporto di convivenza, almeno provvisorio, può essere presunto sulla base del fatto che il familiare si sia trovato nell'abitazione del destinatario ed abbia preso in consegna l'atto da notificare, con la conseguente rilevanza esclusiva della prova della non convivenza, che il destinatario ha l'onere di fornire").

COMMENTO

La sentenza in commento ha deciso sulla base dell'orientamento di legittimità citato (oltre a Cass. Sez. 5 ordinanza n. 28591 del 29.11.2017 anche Cass. Sez. ordinanza 24 giugno 2020, n. 12470) secondo il quale la notifica dell'atto di riscossione a familiare convivente non necessita di successiva comunicazione informativa. In realtà, non viene ben specificato se nel caso trattato la notifica per posta delle cartelle di pagamento fosse stata fatta tramite un agente notificatore o direttamente dall'Agente della Riscossione.

Al riguardo occorre evidenziare che nel primo caso (notifica per posta tramite agente notificatore abilitato ai sensi prima parte primo comma art. 26 d.P.R. 602/73, nonché ai sensi dell'art. 149 cpc in forza del rinvio operato dall'art. 60 d.P.R. 600/73 o ancora in caso di notifica ai sensi degli artt. 7 e 14 l. 890/72) risulta ormai pacifica la necessità dell'invio della comunicazione informativa nel caso di consegna a familiare convivente del plico contenente l'atto della riscossione. Tra le tante Cass. Ord. N. 14093/2022 che stabilisce: "*In tema di notifiche di cartelle esattoriali, risultano illegittime quelle che vengano consegnate ad un familiare convivente se non siano in seguito accompagnate dall'invio della raccomandata informativa all'effettivo destinatario dell'atto. Infatti, in tema di avviso di accertamento, l'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, pur rinviando alla disciplina del codice di procedura civile, richiede, a differenza di quanto disposto dall'art. 139, comma 2, c.p.c., anche ove l'atto sia consegnato nelle mani di persona di famiglia, l'invio della raccomandata informativa quale adempimento essenziale della notifica che sia eseguita dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte. Pertanto, dal momento che la raccomandata informativa, quale adempimento essenziale del procedimento di notifica, deve essere regolarmente presente nel procedimento notificatorio stesso, qualunque suo difetto rende illegittimo il procedimento stesso*" (in senso analogo con consegna a familiare convivente Cassazione ordinanza 27446/2022 e prima ancora Cassazione sentenza 8700/2020 e in caso di consegna al portiere Cassazione ordinanza n. 16300/24).

Nel secondo caso, ovvero di notifica diretta per posta direttamente da parte dell'Agente della Riscossione, ai sensi della seconda parte del comma 1 dell'art. 26 d.P.R. 602/73, l'orientamento seguito ad oggi dal Giudice di legittimità ritiene che in caso di consegna del plico a persona diversa dal destinatario (come ad esempio familiare o portiere) per il perfezionamento della notifica non sarebbe necessario anche l'invio della comunicazione informativa (da ultimo Cassazione 18/01/2024 n. 1896 stabilisce: "*in tema di riscossione delle imposte, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita, ai sensi dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante invio diretto della raccomandata con avviso di ricevimento da parte del concessionario, non è necessario l'invio di una successiva raccomandata informativa in quanto trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della L. n. 890 del 1982".* In senso analogo anche Cass., 10/04/2019, n. 10037", Cass., 21 settembre 2023, n. 27007).

Occorre chiedersi se la suesposta soluzione interpretativa, posta a base anche della sentenza che si commenta, nei casi di notificazione diretta per posta da parte dell'Agente della Riscossione sia davvero condivisibile? Oppure il rafforzamento delle garanzie di effettiva conoscenza dell'atto notificando, anche alla luce del principio generale dell'ordinamento tributario, enunciato dall'art. 6 della legge n. 212/2000, a tenore del quale "*l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati*", giustificherebbe che anche in tali casi qualora la consegna del plico sia fatta a familiare convivente (o al portiere) debba considerarsi necessario l'invio della raccomandata informativa?

In particolare, secondo le linee guida individuate dalla Corte costituzionale nella sentenza del 23 settembre 1998, n. 346, da un lato occorre evitare, a tutela dell'interesse del notificante, che il perfezionamento della notifica possa essere paralizzato dal comportamento del destinatario; dall'altro, occorre garantire il diritto di difesa del destinatario

della notifica, impedendo che tale diritto si riduca ad una garanzia di conoscibilità puramente teorica dell'atto che lo riguarda ed assicurandogli altresì la possibilità di conoscere, con l'ordinaria diligenza e senza necessità di effettuare ricerche di particolare complessità, il contenuto dell'atto stesso. Peraltro oggi viene espressamente stabilito nell'art. 1 comma 1 dello Statuto dei diritto del contribuente che le disposizioni della L 212/2000 non solo sono di attuazione della Costituzione, ma anche dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tali disposizioni costituiscono oltre che principi generali dell'ordinamento tributario, anche criteri di interpretazione della legislazione tributaria e trovano applicazione nei confronti di tutti i soggetti del rapporto tributario e, dunque, anche dell'Amministrazione finanziaria. Conseguentemente si dovrebbe seguire una interpretazione costituzionalmente orientata e sulla scia anche delle pronunce della Corte Costituzionale nn. 3/2010 e 258/2012, considerare necessaria la comunicazione informativa anche nel caso di notifica diretta per posta da parte dell'Agente della Riscossione ove il plico venisse consegnato a familiare convivente (o al portiere).
In caso contrario, si ritengono ormai maturi i tempi per riproporre la questione di legittimità costituzionale dell'art. 26 comma 1 seconda parte d.P.R. 602/73, nella parte in cui non prevede espressamente che nel caso di notifica diretta per posta con consegna a persona diversa dal destinatario (familiare, addetto, portiere), per il perfezionamento della notifica sia necessario inviare una raccomandata informativa al contribuente destinatario, per violazione degli artt. 3, 24, 111, 113 Cost. in relazione anche all'art. 6 CEDU.

Salvatore Cantelli

Riferimenti normativi: art. 26 d.P.R. 602/73; artt. 1 e 6 l. 212/2000
Riferimenti giurisprudenziali:
Corte di Cassazione sfavorevoli al contribuente in caso di notifica diretta per posta: n. 28591/2017; n. 12470/2020; n. 1896/2024; n. 27007/2023;
Corte di Cassazione favorevoli al contribuente in caso di notifica per posta tramite Agente notificatore: n. 16300/2024; n. 27446/2022; n. 14093/2022; n. 8700/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4161/2024, depositata il 24/06/2024 – Pres. e Rel. Filocamo.
Notificazioni - Processo tributario – Riscossione – Accertamento - Violazioni tributarie e sanzioni – Art. 8, l. 890/1982 – Notifica atti impositivi tramite servizio postale – C.A.D. – Concreta conoscibilità dell'atto – Procedura notificatoria – Perfezionata – Con comunicazione informativa della notifica.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di notificazione a mezzo posta, la prova del perfezionamento della notifica in caso di irreperibilità relativa del destinatario deve avvenire - in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 8 della l. 890/1982 - con il deposito dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. "*C.A.D.*"). La Corte di giustizia, nel caso di specie, ha rigettato l'appello proposto dall'Ente impositore, rilevando la nullità dell'atto impositivo per carenza di prova in ordine al perfezionamento del procedimento notificatorio, visto l'omesso deposito della comunicazione informativa della notifica.

COMMENTO:
In materia di notifica degli atti impositivi e processuali tramite il servizio postale, la semplice prova dell'invio della raccomandata informativa non è sufficiente a dimostrate il perfezionamento della notifica, ma è necessario produrre in giudizio la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. "*C.A.D.*"). Questa interpretazione è basata su una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 8 della L. 890/1982 al fine di tutelare il diritto di difesa del destinatario *ex* art. 24 Cost. e il principio del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. (Cfr.

sul punto, la sentenza n. 23921/2020, successivamente confermata dalla sentenza a SS.UU. n. 10012/2021).
Quanto all'individuazione del corretto bilanciamento tra gli interessi del notificante e del destinatario della notifica dell'atto impositivo, la giurisprudenza di legittimità ha registrato orientamenti contrastanti, risolti con l'intervento delle Sezioni Unite attraverso la sentenza n. 10012/2021.
In particolare, secondo un primo orientamento, per provare il perfezionamento della notifica postale in caso di assenza temporanea del destinatario, era sufficiente che il notificante producesse in giudizio l'avviso di ricevimento della raccomandata contente l'atto notificato, unitamente all'attestazione di spedizione della C.A.D. Un diverso orientamento, invece, riteneva che il perfezionamento della procedura di notifica potesse ritenersi provata con il deposito della C.A.D.; a tal fine, il notificante doveva non solo provare la spedizione della raccomandata informativa di comunicazione di avvenuto deposito, ma anche produrre in giudizio l'avviso di ricevimento della stessa.
Le Sezioni Unite hanno accolto questa seconda impostazione, affermando che la notifica a mezzo posta deve assicurare la concreta conoscibilità dell'atto da parte del destinatario. Pertanto, sul soggetto notificante grava l'onere di provare l'effettiva conoscenza del provvedimento notificato che, nel caso di assenza temporanea del destinatario, è fornita tramite il deposito della C.A.D.

Massimiliano Giorgi

Riferimenti normativi: l. 890/1982, artt. 24 e 111 Cost., d.lgs.546/1992, d.P.R. 600/1973.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 25985/2014, 26945/2017, 6242/2017, 4043/2017, 13833/2018, 9782/2018, 16601/2019, 33070/2019, 33257/2019, 2638/2019, 5077/2019, 16601/2019, 6363/2020, 21714/2020, 23921/2020, 25140/2020, 26078/2020, 23921/2020, 10012/2021, 40543/2021, 8894/2022, 26489/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4252/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. e Rel. Fraioli.
Notificazioni – Notifica dell'avviso a soggetto diverso dal contribuente – Notifica effettuata presso domicilio del rappresentante legale – Assenza di pregiudizio per il diritto di difesa del contribuente - Sanabilità della notifica per il raggiungimento dello scopo – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
È valida, poiché sanata dal raggiungimento dello scopo, la notifica non corretta dell'avviso di accertamento ove il vizio di notifica non abbia pregiudicato il diritto di difesa del contribuente. Tale situazione si realizza nell'ipotesi in cui il medesimo contribuente, in sede di ricorso giurisdizionale contro l'atto, ne abbia diffusamente contestato il contenuto.
In caso di notifica dell'accertamento fiscale nelle mani di un soggetto diverso dal destinatario, rileva, affinché la notifica sia valida, che tra consegnatario e destinatario vi siano rapporti sostanziali, anche di natura provvisoria o precaria che facciano ragionevolmente presumere che il secondo venga reso edotto dal primo dell'avvenuta notificazione.
Il principio appena enunciato è dunque invocabile nel caso in cui la notifica dell'avviso di accertamento non venga effettuata direttamente alla parte ricorrente, ma soltanto ad uno dei propri rappresentanti legali.

COMMENTO
Ai sensi dell'articolo 60 del d.P.R. n. 600/1973, la notificazione degli avvisi e degli altri atti, che per legge devono essere notificati al contribuente, "*è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile…*", con alcune specifiche

modifiche che calibrano la disciplina generale del codice di rito civile alla specialità della materia tributaria.
Il rinvio al regime delle notificazioni processualcivilistiche prevede che, ogniqualvolta la notificazione debba essere eseguita nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche, debba trovare applicazione la disciplina di cui all'articolo 145 cpc avente ad oggetto la notificazione da effettuarsi nei confronti delle persone giuridiche e degli enti in generale.
In particolare, il primo comma dell'art. 145 prevede, al primo periodo, che la notifica ai soggetti diversi dalle persone fisiche "*si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappreSentenza n:ante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede*", precisando nel successivo periodo che la notificazione "*può anche essere eseguita, a norma degli articoli 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappreSentenza n:a l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale*".
La notifica al legale rappresentante è, pertanto, equivalente e, allo stesso tempo, alternativa a quella eseguita presso la sede della persona giuridica.
Il Collegio laziale ha inoltre, e *a fortiori,* ritenuto invocabile nel caso di specie un precedente arresto che aveva sancito la validità della notificazione di un avviso di liquidazione nelle mani di una collaboratrice, non avente alcun tipo di relazione o collegamento con l'intimato, bensì un regolare rapporto di lavoro con uno studio commerciale ubicato nel medesimo stabile del destinatario (cfr. Cass. Sez. 5, ord. n. 7638 del 28 marzo 2018).
Occorre, tuttavia, rilevare come dalla lettura della pronuncia in esame non sia possibile evincere se la notifica dell'atto impositivo fosse avvenuta presso la sede della contribuente oppure presso il domicilio del legale rappresentante che ha materialmente ricevuto la notifica.

Giacomo Parlangeli

Riferimenti normativi: art. 145 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 11043/2018; 7638/2018; n. 16164/2003; *41903/2021; 35999/2021; 25137/2020; 16775/2020*.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5156/2024, depositata il 06/08/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Notificazioni - Posta elettronica certificata - Notifica atti della riscossione a mezzo pec – Indirizzo mittente non presente nella piattaforma IPA – Agente della Riscossione – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA
È legittima la notifica della cartella di pagamento a mezzo posta elettronica certificata, anche se proveniente da un indirizzo PEC non risultante dai pubblici elenchi. L'art. 26 del d.P.R. 602/73 non impone all'Agenzia delle Entrate-Riscossione l'obbligo di utilizzare esclusivamente gli indirizzi PEC iscritti nei registri INIPEC o REGINDE, a pena di invalidità della notifica, richiedendo solo che la notifica venga effettuata all'indirizzo del destinatario risultante dai pubblici registri.
Eventuali irregolarità della notifica si considerano sanate in base al principio del raggiungimento dello scopo, qualora il contribuente abbia comunque acquisito conoscenza dell'atto e abbia potuto esercitare pienamente il proprio diritte di difesa.

COMMENTO
La pronuncia in esame, nel confermare la decisione di primo grado circa la validità della notifica di un'intimazione di pagamento proveniente da un indirizzo PEC non ufficiale, si sofferma su due aspetti.
Il primo riguarda l'uso della posta elettronica per la notifica degli atti tributari, in particolare quelli della riscossione. La Corte, richiamando l'art 26 del d.P.R. 602/73, ricorda che la

trasmissione di un documento informatico tramite PEC equivale a tutti gli effetti alla notifica a mezzo del servizio postale con raccomandata A/R. Per cui la disponibilità del documento nella casella PEC del contribuente, certificata dalle ricevute di accettazione e consegna della e-mail, soddisfa i requisiti di validità della notifica. É poi onere del contribuente gestire la propria casella di posta elettronica certificata, come già affermato dalla Cassazione (sentenza n. 13917/2016).
Il secondo profilo trattato concerne la validità della notifica proveniente da un indirizzo PEC non iscritto nei pubblici registri.
Mentre, difatti, il legislatore prevede che l'indirizzo PEC del destinatario debba risultare dall'Indice nazionale dei domicili digitali (c.d. INIPEC), nulla viene esplicitato sull'indirizzo PEC del mittente.
Al riguardo, in giurisprudenza si sono formati orientamenti differenti.
Un primo orientamento ritiene valida la sola notificazione eseguita da un indirizzo di posta elettronica certificata risultante dai pubblici registri, a pena di inesistenza della notifica stessa (in tal senso, *cfr.* Cass. Sentenza n. 17346/2019 e 3093/2020 e, nella giurisprudenza di merito, *ex multis,* CGT2° Lazio Sentenza n. 10571/2020,1182/2021e n. 915/2022).
Mentre un secondo orientamento ammette la validità della notifica, a meno che il contribuente non dimostri il pregiudizio subito per via della ricezione della notifica da un indirizzo non ufficiale (*cfr.* Cass. Sentenza n. 18684/2023, n. 6015/2023).
La Corte laziale, aderendo a questo secondo orientamento, rileva che la società contribuente non ha provato alcun pregiudizio al proprio diritto di difesa, né ha contestato la ricezione del documento. Di conseguenza, l'impugnazione proposta ha inequivocabilmente sanato il supposto vizio di notifica. Difatti, in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, sancito in via generale dall'art. 156 c.p.c. (e pacificamente applicabile anche alle notificazioni, Cass. Sez. Un. Sentenza n. 7665/20169), l'effettiva conoscenza dell'atto, che consegue alla consegna dell'atto nella PEC del destinatario, realizza lo scopo perseguito dalla previsione legale del ricorso alla notifica telematica.

Michele Marzano

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973 art. 26 – art. 156 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: Sentenza n. 13917/2016, 17346/2019, 3093/2020, 18684/2023 e n. 6015/2023; sentenza n. a Sezioni Unite n. 7665/20169; CGT2° Lazio sentenza n:. nn. 10571/2020,1182/2021e n. 915/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5165/2024, depositata il 06/08/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Castiello.
Notificazioni- Notifica provvedimenti tributari a mezzo pec – Mancata ricezione per saturazione della casella del destinatario – Perfezionamento della notifica e decorrenza dei termini di impugnazione.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il mancato buon esito della notificazione a mezzo posta elettronica di un provvedimento tributario, per saturazione della casella PEC del destinatario contribuente, è imputabile a quest'ultimo, il quale è tenuto a gestire adeguatamente la propria casella di posta elettronica certificata per garantire la ricezione degli atti. Di conseguenza, la notifica si considera perfezionata al momento in cui il gestore della PEC rende disponibile il documento nella casella di posta del destinatario e da quel momento decorrono i termini per l'impugnazione.

COMMENTO
La sentenza in esame affronta la questione del perfezionamento della notifica telematica di un provvedimento tributario in caso di saturazione della casella PEC del destinatario.

Più in particolare, la Corte, nel risolvere il caso di specie, si allinea a quella parte della giurisprudenza di legittimità che, con riguardo alle notifiche telematiche di atti giudiziari, ritiene la saturazione della casella PEC un evento imputabile al destinatario, equiparabile alla mancata ricezione di una raccomandata per irreperibilità del destinatario (Cass. n. 3164/2020, Cass. n. 40758/2021). Fino a dichiarare tardivo e, pertanto, inammissibile il ricorso di primo grado del contribuente, per essere stato presentato solo il 29 aprile 2022, laddove la notifica del provvedimento tributario impugnato risultava essere stata effettuata dall'Agenzia delle Entrate il 17 gennaio 2022.
Sempre con riferimento al mancato perfezionamento della notifica telematica per cause non imputabili al notificante, è però rilevante segnalare anche un diverso filone giurisprudenziale che, a partire dalla la pronuncia n. 14594/2016 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, ha affermato di essere il soggetto notificante tenuto a *"riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento* (..)*, salvo circostanze eccezionali di cui sia data prova rigorosa"*, pena la decadenza. Anche detto orientamento, confermato poi dalla più recente sentenza della Corte di Cassazione n. 3443/2023, si riferisce alla notifica di atti giudiziari da parte dell'avvocato.
La sentenza in commento, chiamata invece a pronunciarsi con riferimento alla notifica di un provvedimento sanzionatorio di natura tributaria, rafforza l'idea che la PEC, strumento essenziale per la comunicazione tra Fisco e contribuente, comporta in capo a quest'ultimo un onere di vigilanza e gestione, il cui omesso rispetto potrebbe comportare effetti giuridici sfavorevoli, come l'inammissibilità del ricorso per tardività.
I Giudici hanno, tuttavia, ignorato l'articolata disciplina prevista per le notifiche tributarie, la quale fornisce ulteriori tutele al destinatario, a differenza del regime applicabile alle notifiche giudiziarie in materia civile e penale.
Il comma 7 dell'art. 60 del d.P.R. 600/1973 (ora sostituito dall'art. 60 *ter* a seguito del d.lgs.13/2024) prevede, difatti, un *iter* specifico in caso di mancata consegna dell'atto per saturazione della casella del destinatario (ovvero a causa di indirizzo elettronico non valido o inattivo). Più in particolare, l'anzidetta disciplina dispone innanzitutto l'onere per l'Ufficio di effettuare un secondo tentativo di consegna, decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se poi anche il secondo tentativo di notifica non va a buon fine, l'Ufficio deve effettuare il deposito telematico dell'atto presso l'area riservata del sito InfoCamere e pubblicare, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, il relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni. Infine, dell'avvenuta notificazione dell'atto, ne deve dare notizia al contribuente a mezzo di lettera raccomandata. In tale contesto, inoltre, la recente riforma fiscale ha specificato che la notifica si considera perfezionata per il notificante al momento della ricezione della conferma di accettazione della PEC, mentre per il destinatario decorre dal quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione dell'avviso di deposito.

Michele Marzano

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973 art. 60 ter; d.lgs.n. 546/1992; d.P.R. 68/2005.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione Sentenza n. 3164/2020, 40758/2022, 3443/2023, n. 3105/2023, n. 196/2023 e Sezioni Unite n. 14594/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5419/2024, depositata il 02/09/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Notificazioni – Atti prodromici - Comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria – Irreperibilità assoluta del destinatario – Contribuente non residente – Omessa notifica - Prescrizione - Respinge.

SINTESI DELLA SENTENZA
In merito agli atti interruttivi della prescrizione decennale del credito, la regolarità della notifica degli atti prodromici alla comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria è essenziale ai fini della interruzione del decorrere del suddetto termine di prescrizione. Tuttavia, non interrompono la decorrenza del detto termine gli atti di notifica irrituali o irregolari. Nel caso di specie, i giudici di seconde cure hanno rilevato l'erroneità della procedura osservata dall'ente impositore, che eseguiva la notifica "ai sensi degli artt. 26, quarto comma, dPR 602/1973, e 60, primo comma, lett. e), dPR 600/1973, per irreperibilità assoluta del destinatario", laddove il detto destinatario, al tempo del compimento della notifica, risultava residente all'estero e regolarmente iscritto all'AIRE. In siffatte circostanze, come da costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, si applica il quarto comma del citato art. 60, ai sensi del quale la notificazione ai contribuenti non residenti "è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato da registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero".

COMMENTO
I giudici di seconde cure pongono in luce come la procedura di notifica descritta dall'art. 60, comma 1, lett. e, dPR 600/73 ("irreperibilità assoluta"), sia applicabile nei soli casi in cui il destinatario dell'atto impositivo sia residente in un luogo sconosciuto. Nella diversa fattispecie di un contribuente residente all'estero, si osserva quanto stabilito dal quarto comma del detto art. 60, che prescrive l'obbligo di effettuare la notifica "mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato da registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero".
Peraltro, il soggetto che si trasferisce all'estero ha come unico obbligo, ai sensi della l. n. 470/1988, di iscriversi all'AIRE mediante dichiarazione resa all'Ufficio consolare competente per territorio, entro 90 giorni dal trasferimento della residenza; tale iscrizione comporta la contestuale cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente del Comune di ultima residenza in Italia. Ai sensi e per gli effetti dell'art. 83, comma 17, d.l. n. 112/2008, è poi onere del Comune - e non del contribuente- comunicare all'Agenzia delle Entrate competente l'avvenuto trasferimento di residenza all'estero.

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73; l.470/88; d.l. 112/08.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 23378/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio - Sezione 4 - Sentenza n. 6360/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Mancini.
Notificazioni - Irpef ed Iva – Avviso di accertamento - Notifica eseguita a indirizzo errato di residenza – Omessa spedizione – Onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria – Sussiste - Mancanza di contraddittorio tra le parti - Legittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
E' meritevole di accoglimento il motivo con cui il contribuente, non avendo ricevuto la notifica dell'atto prodromico (avviso di accertamento), ignaro di essere debitore nei riguardi del fisco, richiede all'ufficio finanziario copia dell'atto a fondamento del ruolo.
La notifica si è rivelata errata in quanto eseguita ad errati indirizzi (duplicità di notifica a mano ed a/m/ Poste), congiuntamente all'invocata decadenza del diritto di escussione del credito erariale da parte dell'appellante, per aver l'Amministrazione Finanziaria tentato di notificare un credito del 2011 tardivamente, ossia oltre quattro anni successivi all'anno d'imposta, avendolo notificato nel 2019, sono motivi assorbenti di tutti gli altri dedotti dall'appellante
In assenza totale della conoscenza preventiva degli addebiti e delle ragioni della pretesa, il contraddittorio tra le parti è mancato del tutto, per cui il contribuente non ha potuto dispiegare efficace

difesa dei propri diritti, sussistendo per l'A.F. un obbligo generale di attivare preventivamente il contraddittorio a pena di nullità dell'atto.

COMMENTO

In tema di notifica dell'atto tributario si richiamano le norme di cui agli articoli 137 e ss. del Cpc e 60 d.P.R. n. 600/1973, a cui si ispira l'art. 16, comma. 2, del d.lgs.n. 546/1992, recante la disciplina delle comunicazioni e notificazioni in ambito tributario.

I soggetti preposti alla notifica "*brevi manu*" sono l'ufficiale giudiziario e i messi speciali autorizzati dall'amministrazione finanziaria; la notifica può essere eseguita anche mediante il servizio postale con spedizione dell'atto in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, perfezionandosi la notifica con la consegna del relativo plico da parte dell'agente postale al soggetto destinatario.

In caso di irreperibilità relativa, incapacità o rifiuto da parte del destinatario dell'atto, la normativa civilistica (art. 140 Cpc) prevede che l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa comunale dove sarà eseguita la notifica affiggendo avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio del destinatario, fornendo notizia all'interessato per raccomandata con avviso di ricevimento (c.d. raccomandata informativa).

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto di recente che in tema di notificazioni a mezzo posta è nulla e non inesistente la notifica di un atto giudiziario eseguita mediante un operatore di posta privata sprovvisto della licenza individuale relativa al servizio di recapito postale.

In tal caso ci potrà essere la sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo dovuto alla costituzione della controparte che non rileva per la tempestività del ricorso, anche se non vi è certezza della data di consegna all'operatore sprovvisto di licenza (Cass. n. 32234/2024).

L'altro interessante tema sviluppato dalla sentenza in esame è il principio del contraddittorio, posto alla base del rapporto tra contribuente e fisco, in virtù dei nuovi principi introdotti dal d lgs n. 111/2023, modificativo dello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000).

La normativa di cui allo Statuto del Contribuente (art. 7-*sexies*, co 1, l. n. 212/2000, riformulato, dal d.lgs n. 219/2023, in vigore dal 2024) riconosce a chi vuole proporre ricorso che: "È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento".

Alla luce di quanto sopra il Collegio ha ritenuto, a parere dello scrivente, in modo corretto l'atto asseritamente nullo, anche alla luce della mancanza del contraddittorio con il contribuente, il quale non ha potuto esplicare il diritto di difesa, garantito costituzionalmente (art. 24 Cost).

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: d.P.R n. 600/1973, art. 60; art. 2712, 2719 c.c.; c.p.c , art 137 e ss. e 140; l. n. 212/2000; d.lgs.... n. 219/2023;

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 32234/2024; Cass, SU, n. 19667/2014; Corte di Giustizia 18/12/2008 (Causa C-349/07 Sopropè); CGT 2°gr Lazio n. 6370/2024; CGT 2° gr Lazio n. 5923/11/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6370/2024, depositata il 17/10/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Notificazioni - Notifica della cartella di pagamento – Irreperibilità del destinatario – Obbligo di ricerche nel comune di residenza – Omessa verifica dell'effettivo trasferimento – Nullità della notifica – Consegue - Annullamento della successiva intimazione di pagamento – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

La notifica di una cartella di pagamento, avvenuta ai sensi dell'art. 60, lett. *e)*, del d.P.R. n. 600/1973, è nulla qualora non venga adeguatamente dimostrata l'irreperibilità assoluta del contribuente e il notificatore non abbia compiuto specifiche ricerche per accertare l'effettivo trasferimento dell'intimato (fattispecie in cui il messo notificatore, pur avendo tentando più volte la notifica presso la residenza anagrafica del contribuente, si era limitato a prestar fede alle dichiarazioni del portiere dello stabile, secondo cui il destinatario si era trasferito altrove).

COMMENTO

Ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. *e)* del d.P.R. n. 600/1973, applicabile anche alle notifiche degli atti della riscossione in virtù del rinvio contenuto nell'art. 26 del d.P.R. n. 602/73, se nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente l'avviso di deposito della notifica si affigge nell'albo del comune e la notificazione si ha per eseguita l'ottavo giorno successivo a quello di tale affissione.

A differenza di quanto previsto dall'art. 140 c.p.c., in caso di irreperibilità cd. relativa, ossia momentanea, non è previsto l'invio della raccomandata con avviso di ricevimento (la cd. CAD) recante l'avviso del deposito dell'atto presso la casa comunale (Cass. n. 1338/19).

L'adozione di tale procedura semplificata postula, però, che il notificatore svolga ricerche (di contenuto non predeterminato, ma che devono essere specificamente "attestate" nella relata di notifica: Cass. n. 19958/2018 e n. 1172/2024, citata nella motivazione) volte a verificare che il contribuente sia effettivamente "irreperibile".

Giudicando relativamente a un'intimazione di pagamento, impugnata sul presupposto dell'omessa notifica della "presupposta" cartella di pagamento, la sentenza ha giudicato non corretto l'operato del notificatore, che si era limitato a raccogliere la dichiarazione del portiere dell'edificio circa il presunto trasferimento del destinatario.

Anziché *fidarsi* dell'indicazione del portiere, afferma la C.G.T., il notificatore avrebbe dovuto verificare chi fosse effettivamente residente presso l'indirizzo che tuttora risultante come quello di residenza anagrafica, «*anche attraverso semplici indagini presso il proprietario del detto immobile o dei condomini viciniori*». Nulla di tutto ciò è avvenuto, e pertanto la notifica è stata ritenuta invalida.

Nella pronuncia, ineccepibile in fatto e in diritto, emergono due aspetti degni di nota.

In primo luogo, si afferma, subito prima del "PQM", che è irrilevante che non siano state impugnate le intimazioni di pagamento notificate tra la cartella e l'intimazione oggetto del giudizio, in quanto non vi è prova che tali atti concernessero proprio la cartella. L'affermazione desta qualche interrogativo, dato che, notoriamente, l'indicazione degli atti "presupposti" emerge dal frontespizio degli avvisi di intimazione. È possibile (anche se poco verosimile) che l'Agente della Riscossione non abbia depositato le successive intimazioni nella loro interezza, ma solo la prova della relativa notifica.

In secondo luogo, non vi sono particolari considerazioni sulle modalità attraverso le quali il contribuente ha contestato la regolarità delle notifiche esibite dall'AdE-R. Eppure, nella sentenza n. 6371/15/2024, stessi collegio e Relatore, si era affermato che tale contestazione richiede la proposizione di motivi aggiunti, *ex* art. 24 del d.lgs. n. 546/92; quest'ultimo, però, è un indirizzo non coerente con l'orientamento della Cassazione (v. ord. n. 31481/19), secondo cui l'invalidità della notifica esibita nel corso del giudizio potrebbe essere persino rilevata d'ufficio dal giudice.

Andrea Gaeta

Riferimenti normativi: art. 60, comma 1, lett. e), d.P.R. n. 600/73; art. 140 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 23183/2023, Cass. n. 6765/2019, Cass. n. 1172/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 6451/2024, depositata il 25/10/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.

Notificazioni – Tributi - Avvisi di accertamento – Consegna nelle mani del portiere – Obbligo di raccomandata informativa – Mancata prova dell'invio da parte dell'Ente notificatore – Nullità della notifica.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di irreperibilità relativa del destinatario, la notifica di un avviso di accertamento nelle mani del portiere dello stabile risulta nulla se non sia in seguito accompagnata dall'invio della raccomandata informativa all'effettivo destinatario dell'atto, come prescritto dall'art. 60 del d.P.R. n. 600/73, in combinato disposto con gli artt. 139 e 140 c.p.c.

COMMENTO

La vicenda trae origine da due cartelle di pagamento afferenti ad ICI per gli anni 2011 e 2012, contestate dal contribuente in ragione dell'omessa rituale notifica dei due prodromici avvisi di accertamento da parte del Comune.

L'Ente si è difeso in giudizio dimostrando che la notifica di detti avvisi sarebbe avvenuta, in assenza del destinatario, mediante consegna nelle mani del portiere. Peraltro, sia in primo che in secondo grado il contribuente è risultato vittorioso eccependo la violazione del combinato disposto dell'art 60, d.P.R. n. 600/73, vigente *ratione temporis*, e degli artt. 139 e 140 c.p.c., ove si prevede che, nei casi di irreperibilità relativa del contribuente destinatario dell'avviso e di consegna del plico nelle mani del portiere dello stabile, ai fini del perfezionamento dell'iter notificatorio sia indispensabile il successivo invio della raccomandata informativa all'effettivo destinatario dell'atto.

Sul punto è intervenuta più volte la Corte di Cassazione, statuendo che laddove l'atto sia consegnato nelle mani del portiere o di persona di famiglia, è adempimento essenziale ai fini della validità della notifica il successivo invio della raccomandata, pena la nullità della notifica medesima (*ex multis,* Cass., sentenza n. 14093/22).

Nel caso esaminato dalla sentenza in commento, il Comune non aveva provato in giudizio il suddetto indispensabile adempimento, per cui l'appello proposto è stato giustamente respinto.

La Cassazione si è inoltre pronunciata su di una rilevante questione contigua a quella in commento, precisando che *"non è sufficiente che la raccomandata sia consegnata all'ufficio postale di pertinenza, ma è necessario che la stessa sia spedita, con la conseguenza che la notificazione deve intendersi nulla, qualora risulti che, dopo la consegna il piego raccomandato non sia stato inoltrato dall'ufficio postale."* (Cass., Sentenza n. 1699/19 - 6130/21). Di conseguenza, non può avere nessun valore probatorio della notifica il documento denominato – solitamente - "*distinta analitica posta registrata*", predisposto da Poste Italiane, nel quale risultano riportati i dati relativi alla spedizione della raccomandata, dovendosene escludere l'equiparabilità tanto alla ricevuta di spedizione, quanto alla certificazione della data di spedizione del plico.

Giuseppe Marino

Riferimenti normativi: art. 60, d.P.R. n. 600/73; art. 139 c.p.c.; art. 140 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14093/22; 2868/17; 15231/19; 1699/19; 6130/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio -Sez. 5. – Sentenza n. 6547/2024, depositata il 21/10/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.

Notificazioni - Riscossione - Intimazione di pagamento - Notifica a mezzo di un indirizzo pec non preSentenza n:e nei pubblici registri IPA - Validità della notifica – Sanatoria - Giurisdizione del

giudice tributario per le iscrizioni a ruolo di natura extra tributaria contenute nell'intimazione di pagamento – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non sussiste il difetto di notifica dell'atto della P.A, proveniente da una pec non presente nei registri pubblici in quanto il ricorso promosso dal contribuente avverso l'atto, prova che la notifica è andata a buon fine e per l'effetto sana ogni eventuale difetto della notifica.
Non sussiste la giurisdizione del Giudice tributario sulle iscrizioni a ruolo di natura extra tributaria, contenute nell'intimazione di pagamento.

COMMENTO

La sentenza della CGT in commento (in riforma di quella di primo grado favorevole al contribuente) è tornata ad affrontare la tematica, dibattuta in sede di merito, circa la validità della notificazione degli atti della riscossione effettuata da indirizzo PEC non presente nei pubblici registri (ed in particolare nei Registri IPA).
La normativa di riferimento per la fattispecie esaminata dalla C.G.T, è quella l'art. 26, comma 2 del D.P.R. n. 602/1973,(disciplinante la riscossione delle imposte) che così dispone "*La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta*".
Dalla lettura della norma emerge che il legislatore abbia, invero, voluto dare prevalenza, ai fini della validità della notifica dell'atto di riscossione, (cartella di pagamento- intimazione di pagamento) all'indirizzo pec "*del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata"* e non già a quello del mittente, ritenuto evidentemente non così rilevante ai fini dell'efficacia della notifica effettuata.
Ed è questo, infatti, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità che si è formata nel tempo.
La prima sentenza, in ordine cronologico, è quella della S.C. n.15192/2020 che ha circoscritto le ipotesi di inefficacia della notifica, di un atto proveniente da un indirizzo non preSentenza n:e nei registri pubblici, solamente nel caso in cui il destinatario non abbia ricevuto la notifica dell'atto, ritenendo, invece, sanabili tutte le altre situazioni di eventuale vizi di notifica qualora il contribuente abbia contestato nei modi e nelle forme previste per il caso innanzi ai competenti organi giudiziari.
Successivamente, le SS.UU con la sentenza n.15979 del 18 maggio 2022 hanno statuito che: "*l'utilizzo di un indirizzo non compreso nei pubblici elenchi non è neppure causa di nullità qualora la notificazione abbia comunque permesso al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese senza nessuna incertezza sulla provenienza e l'oggetto dell'atto».* (Va precisato, tuttavia, che la suddetta sentenza aveva ad oggetto la fattispecie relativa alla notifica di atti di natura processuale tra le parti).
Anche con l'Ordinanza. n. 6015/2013 depositata il 28 febbraio 2023 la Corte di Cassazione ribadisce quanto già affermato anche dalle SS.U.: "*la notifica avvenuta utilizzando un indirizzo di posta istituzionale, non risultante nei pubblici elenchi, non è nulla, ove la stessa abbia consentito comunque, al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese, senza alcuna incertezza in ordine alla provenienza ed all'oggetto*".
Infine, con l'ordinanza n. 26682 del 14 ottobre 2024 la S.C. ha sancito- ulteriormente-che "*Non è priva di effetti giuridici, ma valida ed efficace, la notifica della cartella di pagamento effettuata a mezzo posta elettronica certificata Pec da un indirizzo non contenuto nei pubblici*

registri, quando è certa la riconducibilità dell'atto all'ente incaricato della riscossione di quanto dovuto dal contribuente".

In questa sentenza la Corte di Cassazione si è anche pronunciata - in relazione all'eccezione sollevata in quel giudizio di violazione dell'articolo all'art. 3-*bis*, comma 1, della legge n. 53/1994,(disciplinante la notificazione, per gli avvocati, degli atti giudiziali e non) affermando che tale norma, è di rigore stringente e valevole esclusivamente nei confronti degli avvocati, mentre per la notifica nei confronti della Pa, può essere utilizzato anche l'Indice di cui all'art. 6-ter d.lgs.82/2005.

In definitiva, la Corte di giustizia di secondo grado del Lazio con la sentenza si è conformata all'orientamento costante della S.C., per cui la notificazione dell'atto a mezzo di un indirizzo pec non presente nei pubblici registri IPA, non costituisce vizio insanabile della notifica quando il destinatario (contribuente) proponga opposizione dimostrando così di averne avuto piena conoscenza dell'atto notificato; ciò evidentemente in ragione dell'applicazione del disposto dell'articolo 156 c.p.c. applicabile nel processo tributario in virtù del rinvio che ne fa l'articolo l'articolo 1 comma 2.

Si segnala, di segno diametralmente opposto al suddetto orientamento, che la S.C. con Ordinanza interlocutoria n.32891 del 2022, di cui tuttavia la Corte con la sentenza n.26682/24 non ne ha tenuto conto, ha sollevato la questione della notifica degli atti impositivi da parte del concessionario della riscossione mediante indirizzi di posta elettronica non presente negli elenchi ufficiali.

QUANTO ALLA GIURISDIZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO SUI RUOLI DI NATURA EXTRA TRIBUTARIA CONTENUTI NELL'INTIMAZIONE IMPUGNATA

Nel primo grado di giudizio il Giudice non si era pronunciato sull'eccezione sollevata dall'Agente di riscossione, poiché ritenuta assorbita da quella riguardante il vizio di notifica dell'intimazione, come da argomento precedente.

Nella sentenza in commento la CGT di secondo grado si pronuncia, correttamente, dichiarando il proprio difetto di giurisdizione sui ruoli di natura extra tributaria.

Sul punto è costante e granitico l'orientamento della Corte di Cassazione, ed in particolar modo delle SS.UU che con la sentenza n. Cass. 13/07/2017, n. 17328 hanno affermato il seguente principio: "*la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda del credito azionato, solamente le controversie in tema di cartelle di pagamento di natura tributaria, trattandosi di crediti erariali, appartengono alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, stabilita in genere per tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"*

Claudia Jacopucci

Rif.ti normativi: art.26 comma 2 del d.P.R. n.602/73; d.P.R. n.68 11 febbraio 2005; artt.2 e 19 d.lgs.546/92.

Rif.ti giurisprudenziali: Cass. n. 15192/2020, 6015/2013 n. 26682 del 14 ottobre 2024; SS.UU n. 15979 del 18 maggio 2022, n. 17328 del 13 luglio 2017.

PROCESSO TRIBUTARIO

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 9 - Sentenza n. 217/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Blasi.
Processo tributario - Rimessione della causa alla corte di primo grado per omessa integrazione del contraddittorio.

SINTESI DELLA SENTENZA
Con appello incidentale l'Agenzia delle entrate lamentava la mancata integrazione del contraddittorio nel primo grado del giudizio, in quanto il contribuente aveva eccepito l'omessa notifica degli atti prodromici (avvisi di accertamento) all'intimazione impugnata, chiamando in giudizio solo all'AdER.
La Corte accoglieva l'eccezione sollevata dall'AF rilevando l'omessa integrazione del contraddittorio e rinviava al giudice di primo grado.
Riferimenti normativi: art. 14 d.lgs.546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: litisconsorzio necessario Cass. 33319/2023, riprende Cass. SS.UU. 14815/2008.

COMMENTO
Il litisconsorzio è regolato nel processo tributario dall'art. 14 d.lgs.546/92, il quale prevede la necessaria presenza di più parti nel processo tributario, quando l'oggetto del ricorso *"riguarda inscindibilmente più soggetti"*.
Il presupposto per l'instaurazione del litisconsorzio risiede, quindi, nella inscindibilità dell'oggetto del ricorso, ossia tutte quelle ipotesi in cui il *petitum* del giudizio coinvolge necessariamente più soggetti.
Nel caso esaminato dalla Corte si ritiene applicabile il cd. litisconsorzio necessario, che si verifica quando la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soggetti.
La disposizione è identica all'art. 102 c.p.c. ed entrambe non indicano quali potrebbero essere le ipotesi sostanziali a cui il litisconsorzio deve essere applicato. In ambito tributario, tuttavia, è estremamente difficile individuare delle fattispecie in cui sia necessaria la compresenza di più parti.
Infatti, anche nelle ipotesi di debitori solidali ognuno può agire personalmente, sempre con l'esercizio del diritto di rivalsa.
Nel caso esaminato dalla Corte il contribuente aveva eccepito anche la correttezza della notifica degli atti prodromici, tra cui gli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle entrate, ma aveva chiamato in giudizio solo l'AdER.
Occorre, però, soffermarsi su un aspetto interessante, ossia se il contribuente all'epoca dei fatti (notifica atto impugnato 15.02.2020) poteva chiamare in causa solo l'AdER.
Infatti, quando l'Agente della riscossione, viene chiamato in una lite che non riguarda un vizio proprio dell'atto da lui emesso, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato, perché in mancanza, risponde delle conseguenze della lite ai sensi dell'art. 39 d.lgs.112/1999.
Di conseguenza, nella fattispecie sottesa alla sentenza in commento il contribuente poteva chiamare in causa solo l'AdER che a sua volta avrebbe dovuto rilevare la necessaria partecipazione dell'amministrazione e chiedere al Giudice l'integrazione del contraddittorio, in forza di espressa disposizione di legge.
Si evidenzia che l'obbligo di notificare ad entrambe i soggetti, nel caso in cui si eccepiscano vizi della notificazione di un atto presupposto, emesso da un soggetto diverso rispetto a quello che ha inviato l'atto impugnato, è stato introdotto solo dalla l. 220/2023 (precisamente comma 6 bis, dell'art. 14 d.lgs.546/92 con applicazione per i ricorsi notificati dal 1.09.2024).

Tale aspetto andrà certamente considerato al momento della liquidazione delle spese legali, trattandosi di una mancata eccezione sollevata dall'Agente della riscossione nel primo grado di giudizio di cui deve rispondere ai sensi dell'art. 39 d.l. 112/99.

Ambra Fabri

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 233/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario – Sentenza – Assorbimento – Carenza di motivazione – Non sussiste - Risultanze processo penale – Utilizzabilità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

1. Non sussiste il vizio di carenza di motivazione della sentenza in presenza di assorbimento di alcuni motivi di impugnazione.

Il concetto dell'assorbimento, in mancanza di una definizione normativa, è stato utilizzato per designare situazioni eterogenee: a) quella in cui la decisione sulla questione assorbente fa **venir meno l'interesse delle parti** alla decisione sulla questione assorbita; b) quella in cui la decisione sulla questione assorbente rende o **impossibile o superfluo** provvedere sule questioni assorbite; c) quella in cui la decisione sulla questione assorbente **implica necessariamente** il rigetto della questione assorbita, perché fondata su presupposti inconciliabili con la prima.

La figura del c.d. *assorbimento* ricorre quando la decisione sulla domanda assorbita deviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte, la quale, con la pronuncia sulla domanda assorbente – rispetto alla quale la questione assorbita si pone in rapporto di esclusione – ha conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno.

Si ha, invece, il c.d. *assorbimento improprio* quando la decisione *assorbente* comporta una pronuncia sulla quale si forma il giudicato, anche sulla questione assorbita, in quanto ad essa legata da un **rapporto di implicazione** e la decisione assorbente esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande.

L'assorbimento, pertanto, non comporta un'omissione di pronuncia in quanto in realtà la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione è proprio quella dell'assorbimento, per cui, ove si escluda, rispetto ad una certa questione proposta, la correttezza della valutazione di assorbimento, avendo questa costituito l'unica motivazione della decisione assunta, ne risulta il vizio di motivazione del tutto omessa.

2. Dalla relazione di autonomia del processo penale e di quello tributario non v'è alcuna preclusione affinchè il giudice tributario utilizzi le prove acquisite nel processo penale ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

COMMENTO

1. La pronuncia esamina, in primo luogo, il vizio di "*omessa pronuncia"* nella ipotesi in cui alcuni motivi di impugnazione siano stati *"assorbiti"*. A tal fine, richiamando giurisprudenza di legittimità, afferma che: *"non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancanza di espressa statuizione sul punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto"* e che *"ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto, e dovendo pertanto escludersi il suddetto vizio quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione"* (Cass. 29/01/2021, n. 2151).

Tale pronuncia viene letta alla luce anche dell'istituto, di natura giurisprudenziale, del c.d. "assorbimento".
Com'è noto, l'assorbimento è quella prassi per cui il giudice – nel dare motivazione alla decisione assunta con la sentenza –, pur nella consapevolezza del fatto che dovrebbe pronunciarsi su tutti i motivi di ricorso, nell'ipotesi in cui ritenga che fra questi ultimi ve ne sia uno preminente, si ritiene successivamente esonerato dall'obbligo di pronunciarsi.
L'assorbimento è, dunque, una tecnica pratica di espressione del giudizio del magistrato chiamato a decidere di una determinata controversia che, di fatto, viene legittimata per ragioni logiche in base alle quali le domande giudiziali mosse dal ricorrente, pur non essendo fra di loro collegate da alcun nesso di pregiudizialità, possono essere ricevute dal giudice sortendo il medesimo effetto della pregiudizialità, cosicché il rigetto o l'accoglimento di una delle domande comporta l'inutilità dell'esame dell'altra, ed il processo termina con una decisione nella quale non vi è completezza rispetto alle domande del ricorrente.
L'istituto ha dato luogo, nel mondo giuridico, ad ampio dibattito circa la sua natura. In particolare, mentre la giurisprudenza maggioritaria ha da sempre ammesso l'utilizzo dell'assorbimento, ponendo a carico del giudice il solo vincolo della logica argomentativa privilegiando in tal modo una visione "efficientista", la dottrina ha nutrito sullo stesso dei dubbi di legittimità. In particolare, si è sostenuto che, oltre al giudice, anche la parte potrebbe determinare l'ordine dell'esame delle questioni di merito da parte del giudice, formulando le sue censure secondo certe priorità, per esempio in relazione al vantaggio che potrebbe conseguire dall'accoglimento di una censura rispetto a un'altra" (c.d. visione garantista). In definitiva, sia la dottrina che la giurisprudenza riconoscevano al giudice il potere di praticare l'assorbimento, ma – secondo la posizione della dottrina – con il limite dell'ordine con il quale il ricorrente abbia formulato le proprie richieste. Se è vero che al ricorrente – a partire dalle censure dell'atto introduttivo – vengono attribuite dalla sentenza maggiori o minori utilità a seconda del motivo che ha portato all'accoglimento del ricorso, è allora chiaro il motivo per cui parte del mondo giuridico ha sempre propeso per una certa prudenza nell'invocare l'istituto del quale si discute.
La problematica, portata all'attenzione del Giudice Amministrativo, ha trovato composizione con la sentenza n. 5108 del 2006 del Consiglio di Stato.
Pronunciandosi sull'istituto dell'assorbimento, i giudici di Palazzo Spada hanno affermato che: " *nel processo amministrativo di tipo impugnatorio, nell'affrontare le diverse questioni prospettate dal ricorrente, il giudice adito deve procedere, nell'ordine logico, preliminarmente all'esame di quelle questioni o di quei motivi che, evidenziando in astratto una più radicale illegittimità del provvedimento impugnato, appaiono idonei a soddisfarne pienamente ed efficacemente l'interesse sostanziale dedotto in giudizio; per passare poi, soltanto in caso di rigetto di tali censure, all'esame degli altri motivi che, pur idonei a determinare l'annullamento dell'atto gravato, evidenzino profili meno radicali d'illegittimità*»; ciò, a chiare lettere, riconosce al giudice amministrativo la possibilità di continuare ad avvalersi della prassi dell'assorbimento.
La sentenza precisa però che: "*nell'ipotesi in cui le domande avanzate siano più e diverse per il rispettivo petitum, tale facoltà del giudicante trova il suo limite nel principio dispositivo, che governa anche il processo amministrativo, in applicazione del quale compete al ricorrente indicare al giudice quale delle domande proposte egli ritenga più ampiamente satisfattiva del suo interesse*".
Ed in oltre: *"la discrezionalità del giudice di ordinare l'esame della materia del contendere secondo un determinato ordine logico resta pur sempre correlata all'interesse di cui il ricorrente chiede tutela» per cui allorquando «più siano gli interessi o diverso sia il mezzo di tutela in relazione all'intensità dello stesso interesse, tanto da risolversi nella proposizione di domande aventi petitum diverso, l'esercizio di quella discrezionalità è consentito al*

giudicante soltanto riguardo alle questioni sollevate ed ai motivi di censura dedotti nell'ambito della stessa domanda".
È questo ciò che notoriamente viene denominato "assorbimento proprio".
In definitiva, *"l'assorbimento è consentito e plausibile solo nel caso in cui, all'interno di una serie di domande giudiziali – omogenee a livello sostanziale – ve ne sia una capace di "contenere" le altre: ma il presupposto è e resta, cioè, l'identità di petitum, per cui al collegio giudicante è consentito muoversi per assorbimento solo e soltanto all'interno dello stesso petitum, fermo restando il dovere di pronunciarsi in ordine a ciascuno dei petitum fatti valere dal ricorrente, la cui utilità non può essere oggetto di sindacato da parte del giudice ma invece rimessa all'indiscutibile valutazione del soggetto ricorrente, valutazione sulla quale il giudice non ha ragione né facoltà di incidere.".*
Nel caso di specie, l'applicazione dell'istituto appare ampiamente legittimo, considerata l'identità del *petitum,* sostanzialmente individuabile nell'annullamento dell'avviso di accertamento.
2. La seconda problematica affrontata dalla sentenza in commento attiene ai rapporti tra procedimento penale e processo tributario e recepisce il principio del c.d. "doppio binario" . L'art. 20 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 ha, infatti, confermato il principio della piena e reciproca autonomia tra il procedimento penale, da un lato, ed il processo tributario ed il processo amministrativo di accertamento, dall'altro, escludendo qualsiasi rapporto di pregiudizialità.
Tale autonomia non preclude però, secondo la granitica giurisprudenza di legittimità, l'utilizzabilità nel giudizio tributario delle prove acquisite dal Giudice penale.
Secondo la Suprema Corte (Cass. n. 14307 del 2021) "*In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena… può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass., Sez. 6 – 5, Ordinanza n. 16262 del 28/06/2017; Cass. n. 8129 del 2012). Pertanto, la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Cass., sez. 5, sentenza n. 2938 del 13/02/2015), dovendo il giudice tributario, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare (Cass., sez. 5, sentenza n. 10578 del 22/05/2015; Cass., sez. 5, ordinanza n. 17258 del 27/06/2019).*
Il principio ha, però, di recente subito un intervento normativo che ne ha limitato la portata. Secondo il vigente art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, rubricato rubricato "efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione", "*la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*".
La Suprema Corte, con la recente sentenza n. 30838 del 2 dicembre 2024, ha corretto in tal senso la propria giurisprudenza in materia.

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: art. 112 c.p.c.; art. 36 d.lgs. n. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione : nn. 1503/78; 13259/06; 7663/12; 28663/13; 14190/16; 13534/18; 28995/18; 7662/20; 2153/20; 2151/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 240/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Salzano, Rel. Francaviglia.

Processo tributario – Tardiva costituzione in giudizio dell'appellato – Nullità – Non sussiste.
Riscossione – Impugnazione ruolo preceduta dalla notifica di cartelle di pagamento non impugnate – inammissibilità – Sussiste.
Riscossione – Impugnazione atti presupposti – Cartelle di pagamento regolarmente notificate ma non impugnate - Omessa integrazione del contraddittorio – Nullità – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La tardiva costituzione in giudizio delle parti diverse dall'appellante non comporta alcuna novità, stante il principio di tassatività delle relative cause. La tardiva costituzione determina soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse. L'art 58 del d.lgs. n. 546/92 consente la produzione di nuovi documenti entro il termine previsto dall'art. 32,comma 1, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza. Tale termine è perentorio e, quindi, a pena di decadenza. L'inosservanza di tale termine è però sanata ove il documento sia stato già depositato, sia pur irritualmente, nel giudizio di primo grado.
Le parti possono produrre in appello nuovi documenti, anche se gli stessi comportino un ampliamento della materia del contendere e siano preesistenti al giudizio di primo grado purchè ciò avvenga nel termine di decadenza di cui al citato art. 32. Rimane fermo il principio che i predetti documenti, anche se introducono temi nuovi, non possono ampliare i termini del *thema decidendum.*
Va respinta l'eccezione di nullità della sentenza impugnata per la mancata integrazione del contraddittorio nei confronti degli enti titolari della pretesa impositiva. Nel processo tributario il contribuente può agire sia nei confronti dell'ente impositore che del concessionario per la riscossione, senza che tra i due soggetti sia configurabile un litisconsorzio necessario. Inoltre, essendo state le cartelle di pagamento regolarmente notificate e non impugnate, il contribuente è decaduto dal diritto di eccepire l'omessa notifica degli atti presupposti.

COMMENTO

La pronuncia appare ampiamente condivisibile alla luce della giurisprudenza di legittimità.
Non risulta, infatti, meritevole di censura il primo deliberato, vale a dire quello relativo alla tardiva costituzione in giudizio della parte appellata. La tardività non può determinare la nullità della sentenza di primo grado atteso il principio di tassatività delle cause che danno luogo alla stessa. Al più, come rilevato in sentenza, la tardiva costituzione della parte appellata determina una limitazione delle attività processuali: ad es. decadrà dalla facoltà di proporre domande riconvenzionali, di chiamare in causa terzi e di sollevare eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio.
È un principio di diritto consolidato quello secondo cui l'ente resistente in un giudizio tributario può costituirsi oltre il termine, previsto all'art. 23 c. 1 Dlgs. 546/1992 (Codice del processo tributario), di 60 giorni dalla notifica del ricorso, purché sia rispettato il termine di cui all' art. 32 c.1 Dlgs 546/1992, di 20 giorni prima della trattazione previsto per il deposito documentale.
Tale ricostruzione si basa sul tenore letterale dell'art. 23 c. 1 che non prevede, a differenza del precedente art. 22 c. 1, relativo alla costituzione del ricorrente, la sanzione dell'inammissibilità in caso del mancato rispetto del termine indicato nonché sull'esigenza di salvaguardare il diritto alla difesa di cui all'art. 24 Cost.
Ben più interessante è la problematica affrontata dai Giudici di seconda istanza circa la produzione, in appello, di nuovi documenti.

La consolidata giurisprudenza di legittimità afferma: *"in tema di contenzioso tributario l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti con sentiti dall'art. 345 c.p.c., ma tale attività processuale deve essere esercitata – stante il richiamo operato dall'art. 61 del citato d.lgs. alle norme relative al giudizio di primo grado – entra il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, dovendo tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi sanzionato con la decadenza, per lo scopo che persegue e la funzione (rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio) cui adempie. (cfr., da ultimo, Cass., sent. n. 9635/2024 nonché Cass., ord. n. 18103/2021; Cass., n. 414/2013; Cass. n. 655/2014; Cass. n. 3661/2015 e Cass. 29807/2018)".*

Il giudice di appello potrà esaminare i documenti irritualmente prodotti in primo grado solo se la parte provvede alla tempestiva costituzione nel processo di secondo grado ed al nuovo deposito secondo le formalità di legge. Naturalmente, tali documenti non potranno mai ampliare il *thema decidendum.*

La situazione risulta, da ultimo, modificata dal nuovo art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992, così come novellato dal D.Lgs. n. 220/2023. L'attuale formulazione della norma, infatti, recita: "*Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile."* Il reiterato deposito, in appello, dei documenti tardivamente allegati al fascicolo di primo grado, potrebbe incorrere, pertanto, in tale preclusione qualora gli stessi dovessero essere ritenuti, in appello, come "nuovi".

Interessante appare anche la terza ed ultima questione affrontata dalla sentenza: l'esistenza o meno di un litisconsorzio necessario tra ente impositore ed agente della riscossione nel caso di impugnazione di cartella di pagamento con contestazione della notifica dell'avviso di accertamento presupposto.

La Suprema Corte (cfr. da ultimo sent. n. 3870/2024) ha costantemente affermato il principio generale, condiviso in dottrina e in giurisprudenza, secondo cui nella riscossione a mezzo ruolo, disciplinata dal D.P.R. n. 602/1972, al fine di agevolare la riscossione dei crediti pubblici, o comunque di interesse pubblico, la legge stabilisce un'eccezionale scissione tra la titolarità del diritto di credito e la titolarità dell'azione esecutiva.

Mentre la prima resta in capo all'ente creditore che ha iscritto la propria pretesa nei ruoli esattoriali, la seconda, una volta avvenuta l'iscrizione a ruolo, spetta esclusivamente all'agente della riscossione.

Ne consegue che, in caso di contestazione di atti esecutivi, l'unico legittimato passivo torna ad essere l'agente della riscossione. Non sussiste dunque alcun litisconsorzio necessario con l'ente creditore, per cui l'opponente, sin dall'instaurazione del giudizio, ha l'onere di attivarsi chiamando in causa il solo legittimato passivo.

Sul punto sono intervenute le Sezioni Unite (Cass. n. 7514/2022) affermando che nelle controversie tributarie il Contribuente che impugni che impugni una cartella esattoriale o altro atto esattoriale emesso dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione , ovvero anche all'invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell' Ente impositore quanto del Concessionario, senza che tra i due soggetti sia configurabile un litisconsorzio necessario, non imponendo al Giudice Tributario l'integrazione del contraddittorio.

L'onere di chiamata in giudizio dell'Ente impositore, ai sensi dell'art. 39 DLGS 112/1999, incombe sull' Agente della riscossione se non vuole rispondere delle conseguenze della lite senza che la Commissione debba o possa ordinare l'integrazione del contraddittorio.

Sul punto, infatti, si è consolidato un orientamento giurisprudenziale secondo il quale il contribuente che impugni una cartella di pagamento emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero alla invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario, senza che tra i due soggetti sia configurabile alcun litisconsorzio necessario. Resta peraltro fermo, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, l'onere per l'agente della riscossione di chiamare in giudizio l'ente impositore, ai sensi dell'articolo 39, d.lgs. 112/1999, qualora non voglia rispondere delle eventuali conseguenze negative della lite (Cassazione n. 16412/2007; Cassazione n. 10528/2017; Cassazione n. 8295/2018; Cassazione n. 16685/2019).
La situazione è del tutto cambiata per effetto del comma 6-bis, all'articolo 14, d.lgs. 546/1992, introdotto dal d.lgs. n. 220/2023, secondo cui: "In caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti".
Stando al tenore letterale della norma, sembrerebbe che, stando al tenore letterale della norma, il contribuente è tenuto a chiamare in causa sia l'agente della riscossione che l'ente impositore, qualora eccepisca il difetto di notificazione dell'atto presupposto a quello impugnato.
Quindi, il legislatore si ritiene abbia introdotto una nuova ipotesi di litisconsorzio necessario, cui si ritiene faccia seguito, nel caso di ricorso notificato soltanto al soggetto che ha emesso l'atto impugnato, ma lamentando anche il vizio di notificazione dell'atto presupposto, non la declaratoria di inammissibilità del ricorso, ma l'ordine da parte del giudice di procedere all'integrazione del contraddittorio nei confronti della parte pretermessa, ai sensi dell'articolo 102 c.p.c.
La stessa relazione illustrativa al d.lgs. n. 220/2023 così si esprime: "*In attuazione del criterio direttivo di cui all'articolo 19, comma 1, lettera a), per deflazionare il contenzioso e garantire in ogni caso una maggiore effettività della tutela, viene introdotta una nuova ipotesi di litisconsorzio, mediante l'inserimento all'interno dell'articolo 14, di un nuovo comma 6-bis che stabilisce, in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, la proposizione del gravame nei confronti di entrambi i soggetti. In tal modo si opera una concentrazione in un unico processo di una fattispecie che in passato ha generato una pluralità di giudizi paralleli, atteso che la Cassazione ha sempre escluso in questa ipotesi l'obbligo di integrazione del contradditorio".*

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: d.l. n. 119/81; d.lgs. n. 546/92;d.l. n. 146/21;d.P.R. n. 602/73; d.lgs. n. 50/16; d.m. del Ministro dell'economia e delle finanze n. 40/08.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le n. 190/23; Corte di Cassazione: n. 17164/18;S.U. 7514/22; 1901/20; S.U. 26283/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 249/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Processo tributario – Inammissibilità impugnazione – Difetto dei motivi di impugnazione – Assorbimento.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'atto con il quale viene proposta l'impugnazione della sentenza deve contenere, a pena di inammissibilità, una chiara individuazione dei punti contestati della sentenza impugnata e delle relative doglianze, affiancando ad una parte volitiva una parte argomentativa che confuti le ragioni addotte a fondamento della propria decisione da parte del primo giudice, senza che per ciò sia richiesta

l'adozione di particolari formule sacramentali o la redazione di un progetto alternativo di decisione. Il generico rinvio alle argomentazioni spiegate in opposizione all'avviso di accertamento, in assenza di censura espressa e motivata del percorso logico-giuridico della sentenza impugnata, rende l'impugnazione deficitaria di specificità dei motivi e pertanto inammissibile.

COMMENTO

L'atto di appello avverso la sentenza emessa in primo grado deve contenere, in applicazione degli artt. 342 e 434 c.p.c., una chiara individuazione delle questioni e dei punti della decisione impugnata dei quali viene richiesta la riforma, con specifica censura del percorso logico-giuridico seguito dal giudice, non essendo sufficiente ai fini dell'ammissibilità dell'impugnazione il mero rinvio alle ragioni espresse in opposizione all'atto di accertamento, neppure richiamate nel caso di specie. La natura di *revisio prioris istantiae* dell'appello non comporta la necessità di formule sacramentali né della prospettazione di un progetto di riforma ma impone che i motivi addotti siano specifici e che sia criticato il percorso argomentativo posto a fondamento della sentenza, della quale devono essere indicati esplicitamente i punti e le questioni oggetto di doglianza. La giurisprudenza di legittimità, sul punto, è conforme, pur ricordando come l'art. 53 del d.lgs.546/1992 è disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia e, pertanto, deve essere interpretato restrittivamente in applicazione dell'art. 14 disp. prel. c.p.c., con la conseguenza che, ove nell'atto di impugnazione sia espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, possa essere esperito un sindacato sul merito dell'impugnazione stessa.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: art. 342 cpc; art. 434 c.p.c.; art. 53 d.lgs.546/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 20379/2017; 707/2019; 15519/2020; 27496/2020; 3443/2021; 198/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 311/2024, depositata il 14/01/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.

Processo tributario – L. 130/2022, art.6 - Introduzione novella – Onere probatorio – Ridefinizione processuale – Operatività automatica – Esclusione - Contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Eccezione processuale – Idonea presunzione contraria – Obbligo adduzione – Sussiste – Ente impositore – Addossamento onere probatorio – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

La ridefinizione dell'onere probatorio di cui è onerato l'ente impositore nel giudizio tributario non opera automaticamente in base alla novella di cui all'art. 6 della l. 130/2022. Questo in quanto, già nel ricorso di primo grado il contribuente/ricorrente è sempre tenuto ad introdurre l'eccezione di idonea presunzione contraria per produrre l'effetto di addossare processualmente l'onere probatorio in capo all'ente resistente.

COMMENTO

Nel caso specifico, trattandosi di contributi consortili di bonifica di spettanza del Consorzio di bonifica della Valle del Liri, l'ente impositore era onerato, fin dal primo grado di giudizio (celebratosi prima dell'introduzione della novella di cui all'art. 6 della l. 130/2022 che ha introdotto il comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992) di provare l'obbligo di assoggettamento del contribuente sulla base del concreto beneficio arrecato, unitamente all'ubicazione dell'immobile nel comprensorio consortile.

Il ricorso in appello dell'ente impositore, a seguito della soccombenza patita in primo grado, viene tuttavia respinto non sulla base del mancato assolvimento dell'onere probatorio circa il legittimo assoggettamento del contribuente/appellato al contributo di bonifica quanto piuttosto per la mancata contestazione alle conclusioni contenute nella perizia di stima

prodotta in giudizio dallo stesso contribuente/appellato, che spiegava le ragioni dell'illegittimità della pretesa.
Pertanto il giudice del gravame ha ritenuto in questo caso raggiunta la prova sulla base dell'art. 115 del c.p.c..
Si noti che il legislatore ha introdotto definitivamente, nella versione da ultimo novellata della norma, il presupposto della non contestazione come fenomeno che interessa il momento processuale di applicazione dell'onere della prova. Ovvero che il fatto non contestato non ha bisogno di essere provato e pertanto la non contestazione opera come *relevatio ab onere probandi* in favore della parte che lo allega, ossia come deroga all'ordinaria applicazione dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c.. Il Giudice tributario deve pertanto, senza possibilità di esercizio di alcuna discrezionalità, porre a fondamento della decisione i fatti non contestati in maniera specifica, per i quali dunque viene meno la necessità di un controllo probatorio, diversamene dai fatti notori, per i quali ha mera facoltà in tal senso.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 7, comma 5-bis d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546; c.p.c., art. 115.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 314/2024, depositata il 14/01/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Attestazione conformità – Mancata indicazione – Dicitura alternativa – Redazione 3 originali identici – Non rileva – Ente resistente - Contumacia primo grado – Rileva – Giudice tributario – Presunzione mancanza conformità – Rileva - Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' inammissibile il ricorso introduttivo notificato dal contribuente/ricorrente che omette l'attestazione di conformità all'originale del ricorso depositato rispetto a quello notificato. Questo in quanto, non potendo essere sostituita da alcuna dicitura alternativa, se l'ente resistente nel processo di primo grado resta contumace, il Giudice tributario può fondatamente presumere la mancanza di conformità all'originale del ricorso introduttivo e dichiarare l'inammissibilità del ricorso introduttivo.

COMMENTO

Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento alla mancata costituzione in giudizio dell'ente riesistente che, *ex se*, costituiva a suo avviso prova in ordine alla mancanza di conformità all'originale del ricorso introduttivo depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado.
SI noti che, accanto a siffatto orientamento giurisprudenziale di merito che lega la sanzione dell'inammissibilità, in mancanza dell'indicazione della formula di attestazione di conformità all'originale, ne esiste altro che invece obbliga il Giudice al vaglio a seguito di contestazione espressa della parte resistente.
In ogni caso, con l'introduzione del processo telematico, il problema della mancata indicazione dell'attestazione di conformità potrebbe ritenersi superato dal deposito telematico dello stesso file pdf/p7m oggetto di originaria notifica, in quanto la firma digitale (con indicazione di data, ora, minuti e secondi dell'apposizione) può fondatamente consentire la verifica della sua identità rispetto a quello depositato. Anche se resta comunque obbligatoria l'indicazione nel ricorso dell'attestazione di conformità all'originale del file notificato a mezzo PEC.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 22, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 318/2024, depositata il 15/01/2024 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Soggetto contribuente/ricorrente – Accoglimento ricorso introduttivo - Spese giudizio – Avvenuta compensazione – Ipotesi eccezionale – Mancato avveramento - Giudice tributario – Omessa motivazione – Rileva - Indicazione circostanze/fatti controversia – Omessa indicazione – Rileva – Limitata attività difensiva – Idonea motivazione - Esclusione – Spese giudizio – Giudizio secondo grado - Riforma sentenza – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza di primo grado deve essere riformata in punto spese se il Giudice di prime cure, nel disporre la compensazione delle spese di giudizio a seguito dell'accoglimento del ricorso del contribuente/ricorrente, non ha motivato in maniera idonea. Questo in quanto, trattandosi di ipotesi eccezionale, non può costituire idonea motivazione la mera indicazione di una limitata attività difensiva dovendosi invece fare riferimento puntualmente all'indicazione delle circostanze e dei fatti della controversia che hanno indotto il Giudice a fondatamente ritenere la compensazione delle spese di giudizio.

COMMENTO

Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento all'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 nella versione riferita ai giudizi iniziati dopo il 4 luglio 2009, che fa esplicito richiamo all'art. 92 c.p.c.

Con riferimento alle "gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate", cita poi l'evoluzione giurisprudenziale di legittimità, che conferma come la compensazione delle spese di giudizio resti un'ipotesi eccezionale e che il Giudice tributario arrecherebbe un danno alla parte vittoriosa se non motivasse, in fatto ed in diritto, le ragioni per le quali non ha condannato al pagamento delle spese la parte soccombente.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 15, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; c.p.c., art. 92.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 7489 del 24 marzo 2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 357/2024, depositata il 16/01/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Processo tributario – Soggetto contribuente/appellante – Giudizio primo grado – Spese sostenute – Documentazione relativa – Omessa allegazione – Giudice tributario Supposta mancata inerenza – Rapporto tributario controverso - Impedito vaglio – Sussiste – Soggetto contribuente/appellante – Omissione probatoria – Rigetto opposizione – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Giudice tributario non può vagliare la contestazione relativa alla supposta mancata inerenza delle spese sostenute dal contribuente appellante che nel giudizio di primo grado abbia omesso l'allegazione della documentazione relativa. Questo in quanto siffatta omissione probatoria, che impedisce la disamina delle censure dedotte, preclude sempre l'esame sostanziale del rapporto tributario controverso.

COMMENTO

Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento alla natura di impugnazione-merito del processo tributario, che lo legittima all'esame sostanziale della vicenda contenziosa sottesa.

Si noti che l'evoluzione giurisprudenziale di tale principio è stato ribadito nell'ordinanza di Cassazione n. 7695/2019 depositata il 6 aprile 2020, che così recita: *"[…] il giudizio tributario non si connota come un giudizio di "impugnazione- annullamento", bensì come un giudizio*

di "impugnazione-merito", in quanto non è finalizzato soltanto ad eliminare l'atto impugnato, ma è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario, sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, previa quantificazione della pretesa erariale, peraltro entro i limiti posti da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro lato, sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio; discende che ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, riconosciuta l'incongruenza dell'accertamento dell'Ufficio, ha il dovere di decidere sul merito ed accertare la maggiore imposta dovuta […]".

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 34723/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 368/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Processo tributario – Giudice tributario - Questione rilevata d'ufficio – Inammissibilità pregiudiziale – Questione puro diritto - Sussiste – Obbligo riserva decisione – Esclusione – Assegnazione termine parti – Non inferiore 20 giorni – Non superiore 40 giorni - Produzione eventuali memorie – Questione puro fatto - Esclusione – Questione mista – Esclusione - Motivi appello non esaminati – Espresso assorbimento – Legittimazione deposito sentenza – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il Giudice tributario, laddove rilevi d'ufficio l'inammissibilità pregiudiziale del ricorso introduttivo originariamente presentato, trattandosi di una questione di puro diritto, non è onerato ad assegnare alle parti un termine (non inferiore a 20 giorni e non superiore a 40 giorni) per la produzione di eventuali memorie. Questo in quanto l'obbligo di riserva in attesa della produzione delle memorie delle parti nei termini predetti riguarda unicamente le questioni di puro fatto o miste e dunque in loro assenza, assorbiti i motivi di appello non esaminati, il Giudice tributario può procedere al deposito della sentenza.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo alla pronuncia di Cassazione n. 6218 del 4 marzo 2019, in base alla quale le questioni di esclusiva rilevanza processuale, siccome non idonee a modificare il quadro fattuale e a fare insorgere nuovi sviluppi della lite non presi in considerazione dalle parti, non rientrano nella previsione di cui all'art. 101, comma 2 del c.p.c., che impone, previa riserva, la loro sottoposizione alle parti processuali con assegnazione del termine per la produzione di eventuali memorie.
In ogni caso il Giudice ha considerato opportunamente la novella introdotta dal d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149. che ha modificato la prima parte del comma 2 dell'art. 101 del c.p.c., che ora recita: *"il giudice assicura il rispetto del contraddittorio e, quando accerta che dalla sua violazione è derivata una lesione del diritto di difesa, adotta i provvedimenti opportuni"*.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: c.p.c. art. 101, comma 2.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 6218/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 397/2024, depositata il 17/01/2024 – Pres. Sessa, Rel. Aiello.
Processo tributario – Soggetto contribuente/appellante – Ricorso introduttivo – Istanza trattazione remoto – Collegio giudicante – Mancato accoglimento – Soggetto contribuente/appellante - Atti successivi – Deposito plurime memorie – Rileva – Violazione diritto difesa – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA
Non può considerarsi leso il diritto di difesa del contribuente/appellante per il quale il Collegio di prime cure non abbia accolto l'istanza di trattazione da remoto della causa. Questo in quanto, in presenza di copiosa produzione di memorie successivamente all'introduzione del giudizio, il diritto di difesa può comunque ritenersi ampiamente esercitato.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento agli atti successivi al ricorso introduttivo depositati in primo grado dal ricorrente/appellante, sufficienti a suo avviso a fare ritenere il compiuto esercizio del diritto di difesa.
Si noti tuttavia che, il presupposto lesivo del diritto di difesa che potrebbe insorgere, a seguito della proposizione di istanza di trattazione da remoto non accolta alla quale non fanno seguito produzioni documentali successive, non sarebbe automatico dovendo la parte processuale sempre offrire idonea prova circa la causa di forza maggiore che ha impedito la partecipazione del difensore al processo in presenza.
Sul punto è intervenuta anche la Corte Costituzionale con sentenza n. 73 depositata il 18 marzo 2022, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Catania per violazione dell'art. 101 della Costituzione.
Infatti il Giudice tributario, nel disporre la rimessione della questione di legittimità, sottolineava come l'individuazione della forma della trattazione nei processi tributari di primo e di secondo grado violerebbe la predetta norma, in quanto, in tali controversie, la regola generale della pubblicità dei dibattimenti giudiziari - implicita nel precetto costituzionale che fonda l'amministrazione della giustizia sulla sovranità popolare - non potrebbe essere derogata dalla volontà dei litiganti, stante il carattere indisponibile della pretesa fiscale dedotta in giudizio.
SI precisa infine che per i giudizi instaurati in primo e secondo grado nonché presso la Cassazione, dal 5 gennaio 2024 è entrata in vigore la novella recata dall'art. 1, comma 1, lett. n) del d.lgs. n. 220/2023, che sostituendo il comma 1 dell'art. 33 prevede ora che la discussione in pubblica udienza alternativa alla trattazione in camera di consiglio può essere chiesta in presenza o da remoto.
Inoltre, se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede di discutere da remoto la discussione avviene in presenza, fermo il diritto, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto. In ogni caso, se una parte chiede di discutere in presenza, i giudici e il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: Costituzione, art. 24; art. 33, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 662/2024, depositata il 29/01/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.
Processo tributario – Giudicato Penale – Sentenza penale irrevocabile di assoluzione – Giudicato esterno – Efficacia automatica nel processo tributario – Esclusione – Fonte di prova nel giudizio tributario – È tale - Valutazione della rilevanza – Necessità – Presupposto – Irrevocabilità assoluzione – Prova – Onere in capo al contribuente – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
La sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha

promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare, che presuppone l'irrevocabilità della sentenza. Nel caso di specie l'efficacia dell'assoluzione penale nel giudizio tributario, avente ad oggetto la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, è stata esclusa per mancata prova agli atti della irrevocabilità della pronuncia penale.

COMMENTO

La sentenza affronta il tema dell'efficacia del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario, con particolare riferimento alla contestata detrazione di Iva relativa a fatture emesse in relazione ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti. Si tratta di una tipologia di contenzioso nel quale l'assoluzione penale ha da sempre assunto una rilevanza particolare e che quindi ha sempre "sofferto" molto dell'esistenza del principio del cd. doppio binario tra giudicato penale e giudicato tributario. Principio per effetto del quale è esclusa l'efficacia espansiva della pronuncia irrevocabile di assoluzione, relegata a mera fonte di prova per il giudice tributario, come anche ricordato nella sentenza in commento.

Come noto, la valenza dell'esito favorevole del giudizio penale si è andata nel tempo rafforzando alla luce dei recenti interventi normativi. A seguito dell'introduzione nel contenzioso tributario della testimonianza scritta ad opera della legge n. 130 del 2022, che ha novellato l'art. 7 comma 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, si ritiene sia stato di fatto superato il limite di cui all'art. 654 c.p.p., sulla base del quale era stata esclusa l'estensione del giudicato penale nel giudizio tributario. Esclusione che, come noto, traeva fondamento nel disposto dell'art. 654 c.p.p., giusta il quale l'automatica estensione del giudicato penale nel giudizio civile (o amministrativo) non può operare quando la legge ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Fino al 2022 l'esclusione della testimonianza come mezzo di prova nel processo tributario è stata considerata ostativa all'estensione del giudicato penale nei giudizi tributari.

A ciò aggiungasi che nel senso del superamento del cd. doppio binario si pone anche la scelta del legislatore di voler codificare detto superamento con una norma ad hoc. Nella legge delega per la riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111, infatti, all'art. 20, comma 1, tra i "*princìpi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale*", si annovera al n. 3 quello di "*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario" prevedendo, in coerenza con i princìpi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario".* La norma di attuazione non è ancora in vigore e, comunque, non lo era al momento della trattazione della causa che ci occupa.

In ogni caso nella sentenza in rassegna il collegio, nell'escludere l'efficacia espansiva nel giudizio tributario dell'assoluzione definitiva ottenuta nel processo penale, ha comunque escluso che nella specie questa potesse essere invocata anche solo come "fonte di prova", essendo mancante la prova dell'irrevocabilità della sentenza penale, che - in presenza (ancora per poco si spera) del doppio binario tra giudicato penale e giudicato tributario - è presupposto ineludibile per conSentenza n:ire al giudice di verificare la rilevanza di detta decisione con specifico riferimento al contesto in cui questa è destinata ad operare.

Si segnala che la Corte di Cassazione con la sentenza del 22 settembre 2021, n. 25632 sulla questione si è spinta oltre quanto fatto dai giudici di merito nella sentenza in commento riconoscendo (pur in presenza del doppio binario) che "*l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile*" laddove i fatti posti a fondamento dei due processi siano gli stessi.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: art.2909 c.c., legge 130/22, legge 111/23.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 12226/23; 18446/21;19316/19; 12485/19; 12304/17; 8629/19, 8628/19 e 8627/19; 7414/19;

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 796/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Scipioni.

Processo tributario - Redditi da lavoro di dipendente - Ambasciata Stati Uniti in Italia – Irpef – Convenzioni contro la doppia imposizione –Servizi resi sul territorio di un altro Stato – Cittadinanza e residenza in tale altro Stato.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha confermato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Latina, ritenendo legittimo un avviso di accertamento Irpef in relazione alla tassazione dei compensi percepiti da un contribuente dipendente della Ambasciata degli Stati Uniti d'America. Nello specifico, il contribuente contestava il proprio obbligo di dichiarare in Italia i redditi da lavoro percepiti, invocando l'applicazione dell'art. 19 della Convezione Italia-USA contro le doppie imposizioni, per il fatto che detti redditi venivano corrisposti da uno Stato estero. La Corte ha invece ritenuto corretta la posizione dell'Agenzia delle Entrate, rilevando che il contribuente era cittadino italiano e residente fiscalmente in Italia e svolgeva la propria attività sul territorio italiano, sicché trovava applicazione non la regola generale dell'art. 19, ma la specifica deroga prevista per tali casi.

COMMENTO

La sentenza si fonda sull'art. 19 della Convenzione Stati Uniti/Italia, che stabilisce: "*a) Le remunerazioni, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale ad una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente, sono imponibili soltanto in detto Stato. b) Tuttavia, tali remunerazioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente qualora i servizi siano resi in detto Stato e la persona fisica sia un residente di detto Stato il quale: i) abbia la nazionalità di detto Stato e non abbia la nazionalità dell'altro Stato o ii) non sia divenuto residente di detto Stato soltanto allo scopo di rendervi i servizi; […]*".

La disposizione, quindi, sancisce a livello di regola generale il diritto esclusivo dello Stato erogante di tassare le remunerazioni corrisposte ai lavoratori da esso dipendenti. E proprio in forza di ciò, il contribuente, ricevendo il compenso dagli Stati Uniti, sosteneva di dovere essere tassato in via esclusiva da quel Paese.

Tuttavia, opportunamente, il giudice di cui al caso in esame ha evidenziato come la norma medesima contenga una deroga, la quale specifica che invece la tassazione avviene in via esclusiva da parte dello Stato della fonte nel caso in cui i servizi siano resi in esso e la persona fisica sia residente di quello Stato, con la ulteriore alternativa condizione che si tratti di un cittadino di tale Stato e comunque non dell'altro ovvero che non abbia assunto la residenza soltanto per rendere i servizi oggetto del pagamento. Nel caso in esame, dai dettagli forniti in punto di fatto, risulta che il contribuente cadesse proprio in questa ipotesi, rilevato che appunto i servizi erano resi in Italia (sia pure nell'Ambasciata) e che era soggetto residente e cittadino italiano.

Interessante sarebbe stato al riguardo - ma la tematica non risulta sollevata dalla difesa nel caso trattato dinanzi alla Corte, e quindi correttamente non è stata oggetto di decisione - svolgere alcune riflessioni sulla localizzazione dei servizi in questione, posto che venivano svolti in una Ambasciata la quale, secondo il diritto internazionale, gode della extraterritorialità. Invero, la condizione di operatività della deroga di cui all'art. 19 è appunto che i servizi siano resi nell'altro Stato (diverso da quello che eroga il compenso) e quindi, nel caso, in Italia. Al riguardo, nonostante la extraterritorialità delle Ambasciate (che ha

rilievo sotto altri profili), si ritiene che i servizi dovrebbero ritenersi, comunque, svolti nel territorio italiano a fini fiscali e quindi la decisione appare corretta anche sotto tale profilo.

Caterina Corrado Oliva

Riferimenti normativi: Convenzione USA/Italia del 25 agosto 1999.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 876/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. Fortunato, Rel. Fortuni.

Processo tributario – Soggetto contribuente - Dichiarazione IVA – Omessa preSentenza n:azione - Rileva – Obblighi formali IVA – Registrazione Fatture – Mancata osservanza - Rileva – Liquidazione IVA – Mancata osservanza – Rileva - Fatture acquisto – Mera produzione giudizio - Giudice tributario – Acquisti effettuati - Soggetto debitore IVA – Impedita verifica – Sussiste – Acquisti effettuati – Costi sostenuti - Utilizzo esercizio impresa – Impedita verifica – Sussiste – Detrazione IVA acquisti – Legittimità disconoscimento – Lesione principio neutralità – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente che, a seguito dell'omessa presentazione della dichiarazione IVA intende far valere nel processo tributario la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati, non può limitarsi a produrre in giudizio le fatture di acquisto. Questo in quanto, in assenza del rispetto degli obblighi formali di registrazione delle fatture e successiva liquidazione dell'IVA a debito il Giudice tributario non è in grado di verificare il soggetto debitore dell'IVA addebitata in fattura e neppure l'effettivo utilizzo dei costi sostenuti nell'esercizio dell'attività d'impresa e dunque può sancire il disconoscimento della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti senza ledere il principio di neutralità.

COMMENTO

La giurisprudenza unionale, recepita in ambito interno con la sentenza di Cassazione a SS.UU. n. 17757 del 8 settembre 2016, non consente una tutela indistinta del principio di neutralità dell'IVA e dunque nel caso di omessa preSentenza n:azione della dichiarazione IVA il riconoscimento della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti necessita della previa dimostrazione dell'avvenuto puntuale assolvimento dei requisiti sostanziali.

Questo in quanto il riconoscimento in detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti non suffragata dall'invio telematico della dichiarazione obbliga il contribuente a dare avvio ad un'azione giudiziale, nella quale il Giudice tributario non può sopperire alla carenza probatoria del ricorrente al fine di individuare che possa effettivamente trattarsi di acquisti compiuti presso un soggetto passivo d'imposta e/o finalizzati a porre in essere operazioni imponibili.

Il mancato rispetto dei requisiti sostanziali che potrebbero fare presupporre l'effettiva maturazione a credito dell'IVA assolta sugli acquisti non può neppure essere superato con la produzione da parte del ricorrente all'interno del processo tributario di una consulenza tecnica di parte, ben potendo ritenere il Giudice tributario non superabile il mancato assolvimento dei predetti requisiti sostanziali.

Si noti infine che in tal caso non possono neppure ritenersi integrati gli elementi conoscitivi di particolare complessità in grado di legittimare il Giudice a disporre una Consulenza Tecnica d'Ufficio.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 2697 C.C.; art. 55, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: ordinanza 15635 del 1° giugno 2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 884/2024, depositata il 07/02/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda

Processo tributario – Giudice secondo grado – Nomina CTU - Soggetto contribuente – Nomina CTP – Compiuto assolvimento – Rileva - Ente impositore – Nomina CTP – Omesso assolvimento – Rileva

– Termine operazioni peritali – CTP soggetto contribuente – Memorie replica – Avvenuta produzione - Ente impositore – Memorie replica – Omessa produzione – Implicita accettazione conclusioni – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel processo tributario, a seguito della nomina del CTU (Consulente Tecnico d'Ufficio) da parte del Giudice, il contribuente e l'ente resistente devono sempre opportunamente valutare la nomina di un CTP (Consulente Tecnico di Parte) per essere in grado di replicare alle conclusioni a cui costui perviene al termine delle operazioni peritali. Questo in quanto, la mancata replica alle conclusioni del CTU al termine delle operazioni peritali può integrare la loro implicita accettazione.

COMMENTO

La nomina da parte del Giudice tributario di un Consulente Tecnico d'Ufficio può avvenire per valutare le prove prodotte dalle parti e fare redigere una relazione che viene utilizzata per decidere la controversia e più raramente per consentire la rilevazione di fatti accertabili unicamente con l'ausilio di specifiche cognizioni o strumentazioni tecniche.

In ogni caso il procedimento che prende avvio attraverso l'operato dell'ausiliario nominato dal Giudice innesca una sorta di sub-procedimento all'interno del processo, nel quale deve ugualmente essere rispettato il principio del contraddittorio processuale, che viene però demandato a ciascun Consulente nominato rispettivamente dal contribuente e dall'ente resistente.

In pratica, all'interno di questo sub-procedimento gli attori del processo devono interloquire con il CTU unicamente attraverso i loro delegati e dunque la loro mancata nomina impedisce il vaglio dell'operato da questi posto in essere.

In questo modo il Giudice può opportunamente considerare, al termine delle operazioni peritali, le repliche effettuate da ciascuna delle controparti processuali e valutare, *ex adverso*, la mancata posizione sui fatti costitutivi del diritto preteso in base alle conclusioni a cui giunge il proprio ausiliario, come un comportamento univocamente rilevante nella determinazione dell'oggetto del giudizio.

In questo caso infatti il Giudice dovrà astenersi da qualsiasi controllo probatorio del fatto non contestato già individuato dal CTU al termine delle operazioni peritali, ritenendolo pertanto sussistente.

Questo in quanto è l'atteggiamento difensivo che fa emergere il fatto medesimo dagli accertamenti posti in essere e dunque è fondamentale nominare il proprio Consulente Tecnico di Parte per evitare, in sua assenza, di potere fare ritenere integrata la mancata contestazione delle conclusioni rilevanti per il Giudice ai fini della decisione della causa.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 115 c.p.c.; art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: sentenza n. 24903 del 6 novembre 2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1119/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.

Processo tributario - Prescrizione - Interruzione - Atti interruttivi - Riconoscimento del diritto - Istanza di rateazione - Interruzione della prescrizione - Rilevanza - Intenzione ricognitiva - Necessità – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

La domanda di rateazione di un debito con una pubblica amministrazione costituisce un tacito atto di riconoscimento del credito altrui, con la conseguente applicabilità dell'art. 2944 c.c., secondo cui il riconoscimento del diritto del creditore, fatto dal debitore, interrompe anche la prescrizione.

COMMENTO

La sentenza in esame offre un interessante spunto di riflessione in ordine alla validità, dell'istanza di rateazione, quale atto di riconoscimento del credito erariale, con conseguente interruzione della prescrizione.

La C.G.T. ha rigettato l'appello del contribuente, che aveva, tra gli altri, eccepito la prescrizione di una serie di cartelle di pagamento, in quanto dall'estratto di ruolo, risultava, nella parte "Elenco provvedimenti", indicata la presenza della voce "Rateazione".

La C.G.T. ha così ritenuto che la domanda di rateazione di un debito con una pubblica amministrazione costituisca un tacito atto di riconoscimento del credito altrui, con la conseguente applicabilità dell'art. 2944 c.c.

In materia fiscale l'art. 19 d.P.R. 602/1973 disciplina la dilazione del pagamento, che viene disposta dall'ADER su richiesta del contribuente.

L'istanza non preclude la possibilità al contribuente di impugnare la pretesa, tant'è che l'art. 19 c. 3 bis d.P.R. 602/1973 (inserito dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 4), d.lgs.n. 159/2015) regolamenta l'ipotesi della sospensione della riscossione, a seguito di provvedimento amministrativo o giudiziario, emesso in relazione alle stesse somme che costituiscono oggetto della rateazione.

Dunque la presentazione dell'istanza di rateazione non costituisce per se stessa atto tacito di riconoscimento del credito altrui, e la contestazione dell'an della pretesa tributaria è ben possibile, sempre che non siano scaduti i termini di impugnazione delle cartelle di pagamento (Cass. Ord. n. 19401/2022).

Il contribuente, infatti, salvo riservarsi l'impugnazione dell'atto nelle sedi preposte, potrebbe avere interesse a beneficiare degli effetti positivi della rateazione; a seguito della presentazione della rateazione non possono infatti essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche e non possono essere avviate nuove procedure esecutive (art. 19 c. 1 quater d.P.R. 602/1973).

E' stato cosi affermato che in materia tributaria, non costituisce acquiescenza, da parte del contribuente, l'aver chiesto ed ottenuto, senza alcuna riserva, la rateizzazione degli importi indicati nella cartella di pagamento, atteso che non può attribuirsi al puro e semplice riconoscimento d'essere tenuto al pagamento di un tributo, contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateazione o di altri benefici), l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeatur, salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario (Cass. n. 3414/2024, Cass. n. 3347/2017).

Pare dunque di poter concludere che la presentazione di istanza di rateizzazione non costituisce acquiescenza alla pretesa impositiva.

Diversi sono, invece, gli effetti che l'istanza di rateazione produce in ordine alla prescrizione. Precisamente la stessa comporta, per l'Amministrazione, la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza (art. 19 c. 1 quater lett. a) d.P.R. 602/1973); per il contribuente, integra un riconoscimento del debito, idoneo ad interrompere la prescrizione ex art. 2944 (Cass. Ord. n. 19401/2022).

E' stato così precisato che la domanda di rateazione, benché corredata dalla formula di salvezza dei diritti connessi all'esito di accertamenti giudiziali in corso, configura un riconoscimento di debito, al quale l'art. 2944 c.c. ricollega l'effetto interruttivo della prescrizione, in quanto atto giuridico in senso stretto, di carattere non recettizio, che non richiede in chi lo compie una specifica intenzione ricognitiva, ma soltanto la volontarietà e la consapevolezza dell'esistenza del debito (Cass. civ., Ord. n. 9221/2024).

La conseguenza che se ne fa discendere è che il contribuente, a seguito della pesentazione dell'istanza di rateazione, non può, in sede contenziosa, eccepire la mancata conoscenza delle cartelle oggetto di rateazione (e degli atti impositivi presupposti).

E’ stato affermato che la richiesta di rateizzazione, facendo ritenere conosciute le cartelle di pagamento relative alle somme che ne costituiscono l'oggetto, vale, di norma, quale atto interruttivo della prescrizione e preclude, di regola, al contribuente la possibilità di utilmente eccepire la mancata conoscenza di esse e degli atti impositivi presupposti (Cass., Ord. n. 3414/2024).
L’assunto tuttavia appare non considerare le ipotesi di cui all’art. 12 c. 4 bis d.P.R. 602/1973 per cui il contribuente potrebbe impugnare direttamente il ruolo e la cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, e, proprio per arginare i pregiudizi che gli derivano dall’iscrizione a ruolo (per effetto di quanto previsto dal codice dei contratti pubblici di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36; per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, anche per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto; per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione; nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14; in relazione ad operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati; nell'ambito della cessione dell'azienda, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) potrebbe decidere, nelle more del contenzioso e dell’accertamento del merito, di preSentenza n:are istanza di rateazione ed evitare così il pericolo di eventuali procedure esecutive (art. 19 c. 1 quater).
In tal caso dovrebbe escludersi dall’istanza di rateazione il valore di presunzione di riconoscimento delle cartelle impugnate, tanto più che l’indagine diretta a stabilire se una dichiarazione costituisca riconoscimento, ai sensi dell'articolo 2944 cod. civ., rientra nei poteri del giudice di merito (Cass. Ord. n. 3414/2024).
Va comunque detto che l’istanza di rateazione va presentata all’ADER mentre in caso di notifica diretta del ruolo, e di contestazione della pretesa nel merito, l’azione è diretta nei confronti del soggetto titolare del credito. Pertanto non sarebbe soddisfatto il dettato dell’art. 2944 c.c, secondo cui la prescrizione è interrotta dal riconoscimento del diritto da parte di colui contro il quale il diritto stesso può essere fatto valere.
Roberto Ferri

Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 602/1973, art. 10, comma 1, lett. a), n. 4), d.lgs.24 settembre 2015, n. 159, art. 12 c. 4 bis d.P.R. 602/1973, art. 2937, 2944 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ord. n. 19401/2022, Cass., Sez. 5, 3.12.2020, n. 27672, Cass. civ., Sez. I, Ordinanza, 08/04/2024, n. 9221, Cass., Sez. 6-5, 26.6.2020, n. 12735, Cass. 24555/2010, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 06/02/2024, n. 3414, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 01/12/2020, n. 27371, Cass., sez.l., 15/07/2021, n. 20260; Cass., sez. L., 26/04/2017, n. 10327; Cass., sez. 6-L, 29/12/2015, n. 26013, Cass. n. 11338/2023, Cass. n. 27672/2020, Cass. n. 19401/2022, Cass. nn. 12735/2020 e 5549/2021.
Prassi: Ris. 11.01.2007 n. 2/E; Circ. 01.10.2003 n. 52/E, Ris. 08.02.2001 n. 20/E.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1123/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Frettoni.
Processo tributario – Giudice del rapporto tributario – Atto impositivo legittimo – Superabile se contribuente dimostra sussistenza presupposti agevolazione - Finanza Locale - IMU Avviso di accertamento – agevolazioni – Sussistenza presupposti – Dimostrazione in giudizio – Riconoscibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il giudice tributario non è soltanto giudice dell’atto, ma è giudice del rapporto tributario, la sua è una giurisdizione non di mera legittimità e di annullamento, ma di merito (cfr. Cass. V n. 27560/2018),

sicché, ove un contribuente in sede contenziosa dimostri la sussistenza dei presupposti per un'esenzione o riduzione rispetto all'obbligazione tributaria oggetto di un atto impositivo (pur formalmente legittimo), tale sussistenza non può essere disconosciuta, salvo che il contribuente abbia trascurato oneri procedurali a lui imposti in sede normativa con effetti decadenziali dal diritto all'agevolazione (cfr. in tema di IMU Cass. V n. 28931/2023).
Nel caso di specie, in applicazione di tale principio, i Giudici hanno riconosciuto l'agevolazione IMU, per il periodo d'imposta 2015, per l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo d'imposta al parente in linea retta entro il primo grado, che la utilizza come abitazione principale, in virtù di contratto registrato all'Agenzia delle Entrate, pur in difetto di apposita dichiarazione (art. 13 c. 3 d.l. 201/2011 conv. l. 214/2011).

COMMENTO

L'art. 13 c. 3 lett. a) dl 201/2011 conv. l. 214/2011 (Modificato dall'art. 1 legge del 28/12/2015 n. 208, in vigore dal 01.01.2016) prevedeva la riduzione del 50 per cento della base imponibile ai fini IMI per le unita' immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzavano come abitazione principale, a condizione che il contratto fosse registrato e che il comodante possedesse un solo immobile in Italia e risiedesse anagraficamente nonchè dimorasse abitualmente nello stesso comune in cui era situato l'immobile concesso in comodato; ai fini dell'applicazione dell'agevolazione il soggetto passivo era tenuto ad attestare il possesso dei requisiti in apposita dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.
L'orientamento del superamento dell'obbligo dichiarativo formale, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in questione, ha trovato il suo fondamento nel principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito dalla l. 7 luglio 2000. n. 212, art. 10, comma 1, lì dove l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso dell'ente impositore (Cass., Sez. 5", 17 maggio 2017, n. 12304; Cass., Sez. 5", 15 marzo 2019, n. 7414; Cass., Sez. 5", 28 marzo 2019, nn. 8627, 8628 e 8629; Cass., Sez. 5", 10 maggio 2019, n. 12485; Cass., Sez. 5", 18 luglio 2019, n. 19316; Cass., Sez. 5", 30 giugno 2021, n. 18446), sempre che l'adempimento formale non sia prescritto dal legislatore "a pena di decadenza" dal trattamento agevolato.
Va quindi precisato che l'art. 3-quater del dl 34/2019 conv. l. n. 58 del 28/06/2019 ha però eliminato l'obbligo dichiarativo, di cui all'art. 13 c. 3 lett. 0a) dl 201/2011, per gli immobili concessi in comodato per cui, a decorrere dall'anno d'imposta 2019, non è più obbligatorio preSentenza n:are la dichiarazione IMU/TASI per attestare il possesso dei requisiti prescritti dalla legge, al fine di accedere alle agevolazioni IMU e TASI per gli immobili concessi in comodato a parenti in linea retta di primo grado o locati a canone concordato, fermo restando l'obbligo di registrazione dei contratti di comodato d'uso e di locazione a canone concordato, nonché gli altri requisiti e condizioni prescritti dal legislatore.

Roberto Ferri
Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: l. 7 luglio 2000. n. 212, dl 201/2011 conv. l. 214/2011, modificato dall'art. 1 legge del 28/12/2015 n. 208, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dl 34/2019 conv. L. n. 58 del 28/06/2019.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. 5", 17 maggio 2017, n. 12304; Cass., Sez. 5", 15 marzo 2019, n. 7414; Cass., Sez. 5", 28 marzo 2019, nn. 8627, 8628 e 8629; Cass., Sez. 5", 10 maggio 2019, n. 12485; Cass., Sez. 5", 18 luglio 2019, n. 19316; Cass., Sez. 5", 30 giugno 2021, n. 18446.
Prassi: Ministero dell'economia e delle finanze - Circolare 03/06/2015, n. 2/D, Ministero dell'economia e delle finanze - Nota 29/01/2016, n. 2472, Ministero dell'economia e delle finanze -

Circolare 18 marzo 2020, n. 1/DF.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1205/2024, depositata il 21/02/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.

Processo tributario – Riscossione – Impugnabilità del ruolo - Violazioni tributarie e sanzioni – Rapporti pendenti – Estratto di ruolo non autonomamente impugnabile – Specifiche condizioni – Pregiudizio per la partecipazione ad una procedura d'appalto – Pregiudizio per la riscossione di somme dovute da soggetti pubblici – Perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'art. 3-*bis* del d.l. 146/2021, avente ad oggetto le ipotesi d'impugnabilità del ruolo, è applicabile ai rapporti pendenti. Il contribuente, tuttavia, è tenuto in sede giudiziale a dimostrare che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione ad una procedura d'appalto, ovvero per la riscossione di somme a lui dovute da soggetti pubblici, o ancora per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione. Nel caso di specie, la Corte ha applicato i principi espressi dalla Corte di Cassazione nella sentenza a Sezioni Unite n. 26823/2022, dichiarando inammissibile il ricorso proposto dal contribuente, prima dell'introduzione dell'art. 3-*bis* del d.l. 146/2021, poiché quest'ultimo non ha fornito la prova del pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo.

COMMENTO

La disposizione di cui al comma 4 *bis* dell'art. 12, d.P.R. 602/73, come novellato dall'art. 3 *bis* del d.l. 146/2021, ha disciplinato la possibilità di impugnare il c.d. "*estratto di ruolo*", dando concretezza all'esigenza di tutela immediata del contribuente a fronte di ruoli o cartelle di pagamento non notificate o invalidamente notificate.

La citata norma prevede che le ipotesi di impugnativa dell'estratto di ruolo abbiano carattere tassativo e siano limitate ai casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio (i) per la partecipazione ad una procedura d'appalto; (ii) per la riscossione di somme a lui dovute da soggetti pubblici; (iii) per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione. Le ipotesi di impugnativa, da ultimo, sono state ampliate dal d.lgs.110/2024, recante la riforma della riscossione tributaria, prevedendo la possibilità di un'opposizione laddove il contribuente dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio nell'ambito (iv) delle procedure previste dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza; (v) delle operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati; (vi) delle cessioni d'azienda.

Con l'introduzione del nuovo comma 4 *bis* dell'art. 12, d.P.R. 602/73, era sorto il dubbio circa l'applicabilità della norma *de qua* ai rapporti pendenti; tale dubbio è stato risolto dalla sentenza a Sezioni Unite n. 26283/2022 della Corte di Cassazione, che ha affermato come il comma 4 *bis* dell'art. 12, d.P.R. 602/73 abbia carattere procedimentale e, dunque, possa trovare applicazione anche nei rapporti pendenti.

La sentenza a Sezioni Unite n. 26283/2022 della Corte di Cassazione, peraltro, ha confermato l'inattualità dei principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità in ordine all'immediata impugnabilità del ruolo.

Quest'ultimo orientamento, espresso attraverso la nota sentenza a Sezioni Unite n. 19704/2015 della Corte di Cassazione, aveva ammesso l'immediata impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento anche in assenza di notifica; tale orientamento era volto a garantire una tutela giurisdizionale tempestiva ed effettiva al contribuente e trovava la sua giustificazione nella necessità di evitare che l'esecuzione forzata derivante da un atto impositivo non notificato potesse arrecare un pregiudizio irreversibile, con la sola possibilità di attivare un rimedio risarcitorio *ex post*.

L'impugnabilità dell'estratto di ruolo è, quindi, circoscritta anche per i rapporti pregressi alla sussistenza di uno dei pregiudizi indicati nel comma 4 *bis* dell'art. 12, d.P.R. 602/73.

Negli altri casi la tutela giurisdizionale è successiva; tale tutela è, cioè, assicurata, quando la pretesa si traduce in un atto esattivo, ossia il primo e concreto atto con cui si manifesta realmente l'intenzione di riscuotere forzosamente un credito, poiché soltanto in tale momento il contribuente subisce un effettivo pregiudizio (Cfr. Cass. SS.UU. n. 13913/2017, 13916/2017, 7822/2020).

Massimiliano Giorgi

Riferimenti normativi: d.l. 146/2021, L. 215/2021, d.P.R. 602/1973, artt. 3, 24, 101, 104, 113, 117 Cost., art. 6 CEDU, d.lgs.546/1992.
Riferimenti giurisprudenziali:
Corte Costituzionale: n. 257/2011, 271/2011, 132/2016, 167/2018, 114/2018.
Corte di Cassazione: nn. 212/1999, 25855/2013, 9560/2014, 12644/2014, 19704/2015, 21690/2016, 959/2017, 9094/2017, 13913/2017, 13916/2017, 27799/2018, 22507/2019, 31240/2019, 4135/2019, 7822/2020, 28709/2020, 619/2021, 40543/2021, 40763/2021, 12070/2022, 2090/2022, 26283/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1223/2024. depositata il 21/02/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.
Processo tributario – Accertamento – Onere probatorio a carico – art. 2697 c.c. – Violazioni contestate con l'atto impugnato – Presunzioni semplici ex art. 2729 c.c. – Modifica della disciplina – Art. 7, d.lgs.546/1992, co. 5-bis – Regole di valutazione della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'Ente impositore è tenuto a provare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs.546/1992. L'onere probatorio non è assolto dall'Ente impositore, laddove si limiti a richiamare *per relationem* il PVC, e la decisione del Giudice dovrà trovare fondamento sugli elementi di prova forniti dalle parti e comportare l'annullamento dell'atto ove gli elementi forniti dall'Ente impositore risultino carenti o contraddittori. La Corte, nel caso di specie, ha confermato l'illegittimità di un atto impositivo in quanto l'Ente non ha fornito elementi di gravità, precisione e concordanza, atti a giustificare la violazione contestata.

COMMENTO
La novella operata dall'art. 6 della legge 130/2020, che ha modificato il comma 5 *bis* dell'art. 7*,* d.lgs.546/1992, ha introdotto una disciplina *ad hoc* sull'onere della prova in ambito tributario.
La disposizione citata non prevede un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto al principio di cui all'art. 2697 c.c, già vigente in materia (Cfr. Cass. 31878/2022), ma, come affermato dalla recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. 16493/2024), si pone in coerenza «*con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*».
Stando all'attuale formulazione normativa, il giudice è chiamato a fondare la propria decisione sugli elementi che emergono nel corso giudizio e ad annullare l'atto impositivo qualora la prova della sua fondatezza risulti mancante, contraddittoria o comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive alla base della pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. L'attuale disciplina in tema di onere probatorio non implica, neppure implicitamente, l'abrogazione dell'utilizzo delle presunzioni semplici di cui all'art. 2729 c.c. in ambito tributario, occupandosi piuttosto di definire le regole di valutazione della prova.
La disposizione contenuta nel comma 5-*bis* dell art. 7, d.lgs.546/1992, come affermato nell'ordinanza n. 16493/2024 della Corte di Cassazione, non ha efficacia retroattiva, trattandosi di norma di carattere sostanziale. La disposizione, infatti, disciplinando l'onere

della prova nel processo tributario, incide direttamente sulle regole di formazione della pretesa impositiva e della sua contestazione.
Al fine di giustificare tale inquadramento, la Corte ha richiamato l'orientamento per cui sono da classificare come norme sostanziali, le disposizioni 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*». Configurandosi quale "regola di giudizio" la disposizione citata può applicarsi ai soli giudizi incardinati dopo il 16 settembre, data di entrata in vigore dell'art. 6 della legge 130/2022.

Massimiliano Giorgi
David De Castro

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, d.P.R. 633/1972, d.lgs.446/1997, d.lgs.546/1992, L. 212/200, L. 130/2022.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 21953/2007, 4225/2007, 9958/2008, 4554/2010, 13943/2011, 2935/2015, 6743/2015, 18912/2018, 26802/2020, 22679/2022, 26706/2022, 31878/2022, 31880/2022, 6772/2023, 2746/2024, 10823/2024, 12439/2024, 12576/2024, 16493/2024, 32980/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1274/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Processo tributario - Impugnazione dell'intimazione di pagamento per difetto di notifica delle cartelle presupposte – produzione in giudizio, da parte dell'Agente della Riscossione, delle relate attestanti la notifica delle cartella – necessità di contestare la ritualità della notifica mediante memoria integrativa ex art. 24, comma 2, d.lgs .n. 546/1992 – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Laddove il contribuente impugni l'intimazione di pagamento ex art. 50, comma 2, d.P.R. n. 602/1973 invocando il difetto di notifica delle cartelle presupposte, la produzione, ad opera dell'Agente della Riscossione, nella propria costituzione in giudizio, delle relate che attestano l'avvenuta consegna, impone al contribuente, laddove intenda contestare la ritualità della procedura di notifica adottata, l'integrazione dei motivi nel rispetto dei termini e con le modalità prescritte dall'art. 24, comma 2, del d.lgs.n. 546/1992.

COMMENTO
L'art. 24, del d.lgs. n. 546/1992 ammette l'integrazione dei motivi del ricorso laddove la stessa sia resa necessaria per effetto dei documenti depositati in giudizio dalla parte resistente, ma assegna, a tal fine, un termine perentorio di sessanta giorni decorrente dalla data in cui l'interessato ha notizia del deposito, prescrivendo, altresì, la notifica del relativo atto alla parte resistente. Si è perciò diffusa l'opinione che, laddove il contribuente, con l'impugnazione dell'avviso prescritto dall'art. 50, comma 2, d.P.R. n. 602/1973, lamenti il difetto di notifica delle cartelle presupposte, la produzione, in giudizio, da parte dell'Agente della Riscossione, delle relate attestanti l'avvenuta notifica, imponga la necessità, per contestare la validità della procedura di notifica adottata, di integrare i motivi di ricorso ai sensi del predetto art. 24, del d.lgs. n. 546/1992. Si segnala, tuttavia, una diversa posizione nella giurisprudenza di legittimità, laddove, anche di recente, si è osservato che qualora la parte deduca, con il ricorso introduttivo, l'invalidità dell'atto impugnato a causa dell'omessa notifica dell'atto presupposto e, solo con la memoria *ex* art. 32, comma 2, del d.lgs.n. 546/1992, lamenti la nullità della procedura di notifica, a seguito della produzione della

relativa documentazione, non si determina una modifica della domanda iniziale o un ampliamento del *thema decidendum*, poiché la successiva deduzione integra un'eccezione in senso lato, che sarebbe rilevabile anche d'ufficio dal giudice.

Gabriele Giusti

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973; d.lgs. n. 546/1992
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, n. 31481/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1276/2024, depositata il 22/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.
Processo tributario – Impugnazioni – Impugnazione incidentale tardiva – Interesse alla proposizione – Derivante dell'impugnazione principale – Sussiste – Interesse preesistente – Impugnazione incidentale tempestiva – Necessaria – Impugnazione incidentale tardiva – Inammissibile.

SINTESI DELLA SENTENZA
Deve essere dichiarata inammissibile l'impugnazione incidentale tardiva laddove l'interesse alla sua proposizione non possa ritenersi insorto per effetto dell'impugnazione principale, trattandosi di un gravame che non dipende da quello avverso e l'interesse alla sua proposizione già sussisteva al momento della pubblicazione della sentenza. Pertanto, è inammissibile l'appello incidentale tardivo proposto dalla parte pubblica a seguito dell'impugnazione principale del contribuente che aveva gravato il capo sentenza di primo grado relativo alla liquidazione delle spese di lite.

COMMENTO
Nella sentenza viene dato atto del contrasto preSentenza n:e nella giurisprudenza della Cassazione a proposito dei limiti oggettivi alla proposizione dell'impugnazione incidentale tardiva; in particolare, secondo un indirizzo è ammessa l'impugnazione incidentale tardiva indipendentemente che si tratti di un capo autonomo della sentenza gravata in via principale, nonostante quindi l'interesse alla sua proposizione fosse preesistente, dato che nessuna disposizione prevede limitazioni in tal senso, dovendosi individuare quale unica conseguenza sfavorevole dell'impugnazione incidentale tardiva la perdita della sua efficacia in caso di inammissibilità di quella principale (Cass. nn. 2345/2018, 29593/2018, 32023/2019, 31135/2022, 20482/2024); in base all'altro filone interpretativo, invece, l'interesse all'impugnazione incidentale tardiva deve scaturire necessariamente da quella principale, non potendo essere consentita, dopo lo spirare del termine ordinario, la possibilità di effettuare una impugnazione il cui interesse risultava già sussistente fin dal momento della pubblicazione della sentenza (Cass. nn. 12387/2016, 6156/2018, 29337/20209).
Nella sentenza in esame è accolto quest'ultimo indirizzo, che però risultava decisamente minoritario e dovrebbe essere definitivamente superato alla luce del successivo arresto delle Sezioni Unite nel quale è stata negata l'esistenza di limiti all'impugnazione incidentale tardiva, affermando che mediante la stessa è possibile impugnare qualsiasi capo della sentenza, anche se diverso da quello investito dall'impugnazione principale (Cass. ss.uu. n. 8486/2024).

Matteo Busico

Riferimenti normativi: art. 54 d.lgs.546/1992; artt. 334 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: conf. Corte di Cassazione: nn. 12387/2016, 6156/2018, 29337/20209; contra Corte di Cassazione nn. 2345/2018, 29593/2018, 32023/2019, 31135/2022, 20482/2024, 8486/2024).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 1325/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Lo Surdo, Rel. Ruggiero.

Processo tributario - Finanza locale – Irap – Intangibilità dell'accertamento – Atto di adesione – Limite al contenuto dell'atto – Diritto al rimborso – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'intangibilità dell'accertamento con adesione, nonchè il connesso eventuale diritto al rimborso, sono limitati esclusivamente al perimetro di imposta oggetto di accordo tra le parti, escludendo eventuali residui a favore di una delle stesse. Tale principio è ulteriormente rafforzato qualora l'accertamento con adesione dia espressa evidenza di tali limitazioni.

Nel caso in esame, l'atto di adesione limita specificatamente l'accordo ad un anno di imposta e alla somma oggetto di contestazione, riconoscendo nel medesimo atto la presenza di un residuo a favore del contribuente.

E' pertanto legittimo il rimborso della maggiore Irap non inclusa nell'atto di adesione.

COMMENTO

L'intangibilità dell'avviso di accertamento definito in adesione è esplicitamente prevista dalla legge. In particolare, l'art. 2, comma 3, e l'art. 3, comma 4, del d.lgs. 218/1997, prevedono che "*L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio*". Il legislatore ha quindi imperativamente vietato ad entrambe le parti di annullare, anche solo in parte, l'accertamento definito con adesione, rendendolo irreversibilmente "definito". Ciò in quanto, con l'atto di adesione si vuole cristallizzare la causa giuridica e, con sé, rendere immutabile l'evasione tributaria.

In base alle disposizioni normative, la Suprema Corte ha consolidato l'orientamento di considerare l'inammissibilità dell'impugnazione degli atti definiti in adesione, nonché l'irrecuperabilità dei versamenti concordati tra le parti.

In ragione di tale previsione, si devono, quindi, ritenere improponibili anche le istanze di rimborso, in quanto rappresenterebbero una forma surrettizia d'impugnazione dell'avviso di accertamento. Permettere il rimborso di quanto versato significherebbe mettere in discussione la sussistenza o la misura dell'obbligazione tributaria interessata dall'adesione intervenuta tra le parti, laddove, invece, le somme versate non possono essere più messe in discussione.

L'atto di adesione non è paragonabile a un atto di diritto privato. Non è un atto amministrativo unilaterale o un contratto di transazione, data la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità sulla pretesa tributaria. È invece un accordo di diritto pubblico, non soggetto alle disposizioni del codice civile sulla transazione. Il profilo dell'accordo, limita l'efficacia dell'accertamento entro i limiti (contenutistici e temporali) in cui tale accordo si è formato, non potendosi quindi estendere la sua efficacia oltre i termini ed i limiti in esso indicati.

In base a tale principio, è legittimo limitare l'intangibilità dell'atto esclusivamente all'oggetto condiviso dalle parti, escludendo eventuali eccedenze che potrebbero emergere a favore di una delle stesse; questo risulta ancor più valido se esplicitamente previsto, come nel caso specifico, nell'atto di adesione. Conseguentemente, l'eccedenza che ne dovesse scaturire rispetto alla pretesa tributaria dovrebbe essere oggetto di rimborso.

Andrea Daglio

Riferimenti normativi: d.lgs. 218/1997, artt. 1 e 2; d.P.R. n. 602/1973, art. 38.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 18962/2005; 10086/2009; 20732/2010; 11982/2011; 29587/2011; 14533/2015; 5138/2016; 5744/2018; 13129/2018; 2161/2019; 20577/2019; 4566/2020; 26109/2020; 23224/2022; 2964/2023; 26818/2023; 30709/2023; 33281/2023; 35502/2023; 21621/2024; 23824/2024; 3687/2025; 3697/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1388/2024, depositata il 27/02/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.

Processo tributario – Impugnazione estratto di ruolo – Inammissibilità – Impugnazione cartelle di pagamento per invalidità della notifica – Inammissibilità - Art. 12 co. 4 bis d.P.R. n. 602/1973 – Applicazione retroattiva – Deduzione e prova specifico interesse ad agire.

SINTESI DELLA SENTENZA

È inammissibile per difetto di interesse il ricorso proposto avverso l'estratto di ruolo recante cartelle di pagamento di cui viene contestata l'invalidità della notifica ai sensi dell'art. 12, co. 4 bis del d.P.R. n. 602/1973 introdotto dall'art. 3 bis d.l. n. 146/2021, applicabile anche ai procedimenti pendenti.

COMMENTO

Il ricorso originario proposto avverso un estratto di ruolo e relative cartelle di pagamento, di cui il contribuente lamenta la mancata o invalida notifica, è dichiarato inammissibile in grado di appello ai sensi dell'art. 12 co. 4 bis del d.P.R. n. 602/1973 per difetto di deduzione e di prova dell'esistenza di una delle ipotesi tassative configurate dalla norma novellata e legittimanti l'impugnazione.

Tale norma è entrata in vigore il 21 dicembre 2021 con il dichiarato intento (cfr. i lavori preparatori della l. n. 215/21) di contrastare la proliferazione di controversie di impugnazione degli estratti di ruolo, spesso risultate infondate e pretestuose, comportanti "*ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi*". Di qui la scelta legislativa di vietare l'impugnabilità dell'estratto di ruolo in quanto atto privo di pretesa impositiva (*cfr. Cass. Sez. V, 11 febbraio 2022, n. 22798:* l'estratto di ruolo "*è l'atto del concessionario, relativo al singolo contribuente, che non contiene però alcuna pretesa impositiva, e non è specificamente previsto da alcuna disposizione di legge; si tratta di un elaborato informatico formato dal concessionario della riscossione, contenente gli elementi della cartella, e quindi anche gli elementi del ruolo afferenti a quella cartella, privo di pretesa impositiva")* e di limitare l'impugnazione diretta ed autonoma del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata ai soli casi in cui il contribuente che intenda agire in giudizio deduca e dimostri concretamente che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio, tassativamente qualificato dalla stessa norma.

La Suprema Corte a Sezioni Unite, con la nota sentenza n. 26283/2022, pur escludendo la natura interpretativa e retroattiva di tale norma, ne ha riconosciuto l'applicabilità ai giudizi pendenti, salvo giudicato sul punto, poiché come evidenziato dalla sentenza n. 1388/2024 in commento, "*con la norma in questione il legislatore, nel regolare specifici casi di azione "diretta", stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sé bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, tenendo conto dell'incisivo rafforzamento del sistema di garanzie, di cui si è detto, plasma l'interesse ad agire"*.

Ponendosi tale interesse ad agire (art. 100 c.p.c) quale condizione dell'azione, esso ha natura dinamica "*e può assumere una diversa configurazione, anche per volontà del legislatore, fino al momento della decisione. La disciplina sopravvenuta si applica, allora, ai processi pendenti perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già su uno degli effetti dell'impugnazione*" (Cass, S.U., n. 26283/2022).

Di qui la necessità della espressa deduzione e della prova da parte del contribuente in sede giudiziale della sussistenza di una delle ipotesi stabilite dall'art. 12 comma 4 bis del d.P.R. n. 602/1973 (i.e. partecipazione ad una procedura di appalto, riscossione di crediti da amministrazioni pubbliche, perdita di benefici nei rapporti con la pubblica amministrazione). Deduzione e prova necessarie anche in sede di appello qualora si tratti di giudizi promossi prima dell'entrata in vigore della novella legislativa.

La declaratoria di inammissibilità del ricorso originario avverso l'estratto di ruolo ai sensi dell'art. 12 comma 4 bis del d.P.R. n. 602/1973 non rappresenta per la stessa Corte di

Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio (Sentenza n. n. 1363/06/2024) "*una statuizione extra petita, rientrando nel thema decidendum introdotto con l'eccezione d'inammissibilità sollevata dalla difesa erariale in prime cure*" anche per ragioni ulteriori rispetto all'invocazione della novella legislativa del 2021.
La Corte Costituzionale con sentenze n. 190/2023 e n. 81/2024 ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 co. 4-bis del D.P.R. 602/73 per violazione degli artt. 3, 24, 77, 111, 113 e 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione. In entrambe le Sentenzae, tuttavia, la Consulta ha ammonito il legislatore affinché "*dia efficace attuazione ai princìpi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione contenuti nella delega conferitagli dall'art. 18 della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale)*».
La Corte di Cassazione, con sentenza n. 11473/2024 ha altresì specificato ulteriori limiti di invocazione delle ipotesi di impugnabilità diretta enunciando il seguenti principio di diritto "*In tema di diretta impugnazione dell'estratto di ruolo, sul fondamento, ai sensi dell'art. 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973, del pregiudizio relativo alla "riscossione di somme [al debitore] dovute dai soggetti pubblici [...] per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del [medesimo] decreto", le somme la cui riscossione possa essere pregiudicata in ragione dell'anticipata opponibilità, da parte di tali soggetti, dell'eccezione di compensazione fondata sulla cartella, in guisa da eccezionalmente legittimare il debitore a reagire già dinanzi alla semplice notizia dell'esistenza del ruolo ancorché non, o non ritualmente, notificatogli, notizia che abbia acquisito solo attraverso l'accesso all'estratto di ruolo, devono afferire a partite creditorie anteriori alla, ed indipendenti dalla, proposizione dell'impugnazione avverso l'estratto di ruolo medesimo".*

Claudia Lazzeri

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, d.l. 146/21, conv. l. 215/21, art. 100 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 19704/15; 22798/22; 26283/2022; n. 27925/2022; n. 33838/2022; n. 3400/2023; n. 11552/2023; n. 11589/2023; n. 31097/2023; n. 11473/2024. CGTII Basilicata n. 35/2023; CGTII Lazio n. 51/2023; CGTII Lazio n. 1363/2024; CGTI Palermo n. 489/2024; CGTI Napoli n. 515/2023; CGTI Reggio Emilia, n. 154/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1503/2024, depositata il 04/03/2024 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.
Processo tributario – Tributi locali – TASI – Accertamento tributario – Cessazione della materia del contendere – Spese di giudizio – Soccombenza virtuale.

SINTESI DELLA SENTENZA
In virtù del principio della soccombenza virtuale, non può trovare accoglimento l'appello dell'ente impositore in merito alla compensazione delle spese di giudizio ad opera del giudice di primo grado che aveva dichiarato estinto il giudizio dopo che, a fronte di un provvedimento di annullamento parziale dell'Avviso originariamente emesso tardivamente con conseguente riduzione del *quantum* dovuto, la somma residua dovuta era stata regolarmente versata dal contribuente prima della decisione finale.

COMMENTO
La decisione riguarda l'applicazione dell'art. 46 del d.lgs. n. 546/1992 che disciplina l'estinzione del giudizio nel processo tributario in caso di cessazione della materia del contendere, con la precisazione che "*nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate*", mentre negli altri casi di estinzione del giudizio previsti dall'art. 46 d.lgs. n. 546 del 1992 -

come quello in esame - si deve fare ricorso al criterio c.d. della “soccombenza virtuale”. Secondo tale principio, le spese devono essere addebitate alla parte che, pur non essendo formalmente soccombente, ha contribuito a dare avvio o a prolungare il contenzioso con comportamenti inefficaci o negligenti.
Nel caso in esame, la Corte ha riscontrato che Roma Capitale aveva ritardato il trattamento delle istanze di autotutela e di reclamo presentate da un Istituto religioso, costringendo quest'ultimo ad adire il giudice tributario per una controversia che, se trattata tempestivamente, si sarebbe potuta risolvere senza il ricorso al giudizio. Inoltre, pur avendo successivamente proceduto al pagamento della somma dovuta in virtù di successivo provvedimento del Comune di rettifica del *quantum* iniziale, l'Istituto religioso ha dovuto comunque portare avanti il giudizio, subendone i relativi costi a causa della condotta negligente dell'Amministrazione comunale.
La Corte ha, quindi, ritenuto di applicare il criterio della soccombenza virtuale a favore dell'Istituto religioso, ribadendo che le spese processuali non devono gravare su chi ha regolarizzato la propria posizione in seguito ad un comportamento che la parte pubblica ha posto in essere in modo non tempestivo.
Pertanto, con riferimento alle spese di giudizio, la decisione conferma il principio consolidato per cui la parte che, pur non essendo formalmente soccombente a seguito di estinzione del giudizio, ha comunque determinato l'insorgere del contenzioso tramite un comportamento negligente, è tenuta a rifondere le spese del procedimento giudiziale (cfr., da ultimo, Cass. nn. 18474/24; 15863/24).

Marzia Mobrici

Riferimenti normativi: d.lgs.n. 546/1992, art. 46.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 1048/00; 21386/06; 1230/07; 19947/10; 22231/11; 7273/2016; 3950/17; 8887/21; 4770/21; 33157/23; 15863/24; 18474/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 1532/2024, depositata il 05/03/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Lostorto.
Processo tributario – Impugnazione estratto di ruolo – Omessa notifica delle cartelle di pagamento – Inammissibilità del ricorso – Art. 3-bis del d.l. n. 146/2021 – Modifiche al d.P.R. 602/1973 – Interesse qualificato.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha dichiarato inammissibile il ricorso avverso un estratto di ruolo relativo a debiti fiscali, impugnato sul presupposto dell'omessa notifica delle cartelle di pagamento: l’impugnazione, infatti, è preclusa dalla normativa sopravvenuta contenuta nell'articolo 3-bis del decreto-legge n. 146/2021 (convertito nella legge n. 215/2021), che ha modificato l'articolo 12 del d.P.R. 602/1973 ponendo un divieto espresso alla contestazione giudiziale degli estratti di ruolo.

COMMENTO
La decisione in commento si fonda sull'applicazione della nuova normativa introdotta dal decreto legge n. 146/2021, che ha modificato la disciplina dell'impugnabilità degli estratti di ruolo e delle cartelle di pagamento. L’articolo 3-bis del citato decreto, infatti, ha reso inammissibile l'impugnazione autonoma dell'estratto di ruolo e la diretta impugnazione del ruolo e della cartella che si assume non validamente notificata in assenza di un interesse qualificato.
La sentenza conferma l’orientamento giurisprudenziale ormai consolidato in materia, in linea con quanto stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con Sentenza n:. n. 26283/2022.

Con questa pronuncia, le Sezioni Unite hanno, infatti, ribadito la legittimità dell'art. 3-bis del decreto legge n. 146/2021, convertito nella Legge n. 215/2021, con il quale, novellando l'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stato inserito il comma 4-bis.
Tale disciplina prevede la non impugnabilità diretta degli estratti di ruolo e la possibilità di impugnare il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata nei soli casi in cui il debitore dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio specifico, in particolare nell'ambito di procedure di appalto, riscossione di somme da soggetti pubblici, perdita di benefici nei rapporti con la pubblica amministrazione, procedure di crisi d'impresa e insolvenza, operazioni di finanziamento e cessione di azienda (comma 4-bis dell'art. 12 cit.).
I giudici di legittimità hanno altresì chiarito che la disciplina sopravvenuta si applica ai processi pendenti, come quello oggetto della decisione in esame, nel corso dei quali può essere fornita la necessaria dimostrazione della sussistenza dell'interesse alla tutela immediata prevista dal legislatore.
Anche la Corte Costituzionale si è pronunciata sull'articolo 12, comma 4-bis, del d.P.R. n. 602/1973 come modificato dall'articolo 3-bis del dl n. 146/2021, dichiarando l'inammissibilità delle questioni di legittimità sollevate in relazione agli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione, nella parte in cui limita la possibilità di impugnare direttamente il ruolo e la cartella che si assume invalidamente notificata solo al ricorrere di determinate fattispecie attinenti a rapporti con la pubblica amministrazione, ritenendo che tale estensione ricada nella discrezionalità del legislatore (sentenza n.19 del 17 ottobre 2023).
Nel caso in commento, i giudici della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio hanno evidentemente ritenuto che il contribuente non avesse dimostrato l'esistenza di quell' "interesse qualificato" richiesto dal comma 4-bis all'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973 d.P.R. 29/09/1973 n. 602, dichiarando pertanto inammissibile il ricorso. La decisione si inserisce, dunque, in un contesto di stretta interpretazione delle citate modifiche normative, che riflettono un orientamento teso a ridurre la possibilità di contestare formalmente gli atti di ruolo senza una dimostrazione adeguata di danno o pregiudizio concreto per il contribuente.

Marzia Mobrici

Riferimenti normativi: art. 3-bis del d. l. n. 146/2021, convertito con modifiche nella legge n. 215/2021 - Modifiche all'art. 12 del d.P.R. 602/1973 in materia di impugnabilità degli estratti di ruolo; d.P.R. 602/1973, art. 12, comma 4-bis.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale: sentenza n. 19/23.
Corte di Cassazione: Sentenza n. S.U. n. 26283/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1840/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.
Processo tributario – Giudicato esterno – Capacità espansiva in altro giudizio dell'accertamento sulla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune dei giudizi – Sussiste anche se gli accertamenti oggetto del giudicato riguardano soggetti diversi rispetto a quelli parte del secondo giudizio.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'accertamento compiuto in ordine alla qualità di socio/amministratore di fatto nell'ambito del giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso nei confronti della società preclude il riesame dello stesso punto di fatto e di diritto accertato e risolto, nel diverso giudizio relativo all'avviso di accertamento Irpef emesso nei confronti del socio.
Nel caso di specie è stata riconosciuta l'efficacia espansiva del giudicato esterno, con il quale è stata esclusa la qualifica di amministratore di fatto in capo al socio, ancorché i giudizi, l'uno nei confronti della società e l'altro nei confronti del socio, si riferissero a soggetti diversi.

COMMENTO

La CGT di secondo grado del Lazio è stata chiamata a statuire sulla capacità espansiva del giudicato esterno ex art. 2909 c.c. nell'ambito del processo tributario.

Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione quando due giudizi abbiano ad oggetto un medesimo negozio o rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato, preclude l'esame del punto accertato e risolto.

Il giudicato – ha precisato la Corte di Cassazione - si forma su tutto ciò che ha costituito oggetto della decisione, anche ove ne sia solo il necessario presupposto logico, e la relativa preclusione opera anche nell'ipotesi in cui il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che costituiscono il "petitum" del primo ed al di là del fatto che i giudizi riguardino periodi di imposta diversi (Cass., Sez. U., 16 giugno 2006, n. 13916; Cass., Sez. 5, Sentenza n:. 29 luglio 2011, n. 16675, Cass., Sez. trib., 30 aprile 2021, n. 11400).

La Cassazione, così statuendo, ha temperato e adattato il principio dell'annualità e dell'indipendenza del periodo di imposta avallato dalla giurisprudenza di legittimità in numerose pronunce che hanno negato l'efficacia del giudicato esterno per gli "*elementi che si riferiscono alla specifica annualità di imposta e non riguardano una fattispecie permanente, né pluriennale, né comunque una unitaria situazione di fatto tendenzialmente durevole*" (cfr. Cass., Sez. trib., 6 giugno 2014, n. 12763; Cass., Sez. trib., 15 luglio 2016, n. 14509).

La sentenza qui in commento sembra inserirsi in questo contesto interpretativo.

Nel caso di specie, gli accertamenti oggetto del giudicato hanno riguardato un soggetto diverso (la società) rispetto a quello (il socio), parte del secondo giudizio.

Orbene, se pure è stato ritenuto in giurisprudenza che qualora gli accertamenti oggetto del giudicato riguardino fattispecie analoghe, ma si riferiscono a diversi soggetti in relazione a differenti anni di imposta, non può, in via di principio, invocarsi l'automatica efficacia espansiva del giudicato esterno (Cass., Sez. trib., 6 maggio 2022, n. 14364), nel caso in esame la questione afferente la partecipazione del contribuente alla società in qualità di amministratore di fatto, oltre ad essere questione comune in entrambe le cause, si è posta come antecedente logico del secondo giudizio.

In questo presupposto ed in ragione del fatto che il giudice tributario, pronunciandosi nell'ambito di due giudizi aventi ad oggetto gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società, aveva escluso la qualifica di amministratore di fatto in capo al contribuente, la CGT di secondo grado ha riconosciuto l'efficacia espansiva del giudicato esterno, ritenendo che *"è pacifico che le altre due pronunce abbiano esteso appieno il loro giudicato esterno alla presente fattispecie*".

Accogliendo l'eccezione preliminare del contribuente la CGT del Lazio ha, quindi, ritenuto di non dover sindacare la fondatezza della pretesa erariale, rigettando l'appello dell'Agenzia delle Entrate.

Così statuendo, i giudici di appello sembrano avere dato positivo riscontro all'indirizzo di chi sostiene la facoltà del giudice della seconda causa di poter apprezzare di volta in volta l'affidabilità del giudicato, senza essere vincolato a pregiudizi e rigidi schemi preconcetti.

È utile ricordare, sul versante processuale, che, secondo quanto riconosciuto anche dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. U., 13916/2006 cit., Cass., Sez. V., 13 luglio 2022, n. 22173; Cass., Sez. V., 28 febbraio 2023, n. 6040; Cass. Sez. V, 5 aprile 2023, n. 9368), la formazione del giudicato esterno è sempre rilevabile d'ufficio, anche per la prima volta nell'ultimo grado, quello della legittimità e che se a fondare il giudicato esterno è una pronuncia di legittimità, il giudice può trarne cognizione anche solo mediante consultazione delle massime ufficiali e dalle rubriche narrative dei ricorsi (proprio come è accaduto nella

fattispecie in esame), non essendo il giudicato esterno nel patrimonio esclusivo delle parti, ma corrispondendo a un preciso interesse pubblico, volto ad evitare la formazione di giudicati contrastanti (Cass., Sez. trib., 15 giugno 2017, n. 14012; Cass., Sez. VI, 11 giugno 2021, n. 16589).

Pierluigi Muccari

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 13916/06;16675/11; 12763/2014; 14509/2016; 14012/17; 11400/21; 16589/21; 14364/22; 22173/22; 6040/23; 9368/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1846/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.
Processo tributario – Giudizio di appello – Specificità dei motivi di gravame – Necessità – Inammissibilità dell'appello.

SINTESI DELLA SENTENZA
Per valutare l'ammissibilità dell'appello occorre fare riferimento all'indicazione delle ragioni volte a sollecitare una diversa risposta del giudice di appello rispetto alle valutazioni del provvedimento impugnato.
Nel caso di specie è stata riconosciuta l'inammissibilità dell'atto di appello con il quale l'appellante si è limitato ad enunciare una asserita ingiustizia della decisione di primo grado, senza però individuare specificatamente i capi della sentenza che si assumono viziati, né gli errori argomentativi in cui sarebbero incorsi i giudici di primo grado.

COMMENTO
La CGT di secondo grado del Lazio ha ricordato che l'appello è da ritenersi inammissibile ai sensi dell'art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546/92 se manca l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione.
Il tema della specificità dei motivi di appello è molto dibattuto nella pratica giurisprudenziale. Secondo la giurisprudenza l'appellante, in via di regola generale, ha l'onere di "*individuare in modo chiaro ed esauriente il quantum appellatum, circoscrivendo il giudizio di gravame con riferimento agli specifici capi della sentenza impugnata, nonché ai passaggi argomentativi che la sorreggono e formulando, sotto il profilo qualitativo, le ragioni di dissenso rispetto al percorso adottato dal primo giudice, sì da esplicitare la idoneità di tali ragioni a determinare le modifiche della decisione censurata*" (cfr. tra le altre Cass. 05/02/2015 n. 2143, Cass. S.U 16/11/2017 n. 27199).
Ancora più esplicitamente le Sezioni unite penali hanno affermato che l'appellante non può limitarsi a confutare semplicemente il "decisum" del primo giudice con considerazioni generiche ed astratte, occorrendo, invece, che contrapponga alle ragioni poste a fondamento della decisione impugnata, argomentazioni che attengano agli specifici passaggi della motivazione della sentenza, ovvero concreti elementi fattuali pertinenti a quelli considerati dal primo giudice e che, quand'anche vengano reiterate le richieste svolte in primo grado, le stesse si confrontino con le considerazioni ivi contenute, dando conto delle ragioni per le quali non si ritengano condivisibili **(**Cass. S.U 27/10/2016 n. 8825).
Per valutare l'ammissibilità dell'appello bisogna, dunque, fare riferimento all'indicazione delle ragioni volte a sollecitare una diversa risposta del giudice di appello rispetto alle valutazioni del provvedimento impugnato.
Deve ricordarsi, peraltro, che secondo quanto è stato ulteriormente riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità (Cass.9083/ 2017) "*nel processo tributario, è soddisfatto il requisito della specificità dei motivi di appello ove le argomentazioni svolte, correlate con la motivazione della sentenza impugnata, ne contestino il fondamento logico-giuridico, non*

richiedendosi necessariamente una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate che possono, invece, essere ricavate anche implicitamente, sia pure in maniera univoca, dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso" (cfr. Cass n. 1200 /2016; Cass. 9083/2017; Cass. 4482/2018; Cass. 8248/2018; Cass. 3034/2019; Cass. 32738/2024).
In ogni caso la Corte di Cassazione ha affermato anche il principio generale secondo cui la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi prevista dall'art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546/92, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass. 15/01/2019 n. 707).
Nel caso di specie, la CGT di II grado, in aderenza ai principi sopra richiamati in materia di specificità dei motivi di gravame, ha osservato come l'atto di appello non consentiva di individuare i capi della sentenza impugnata, né gli errori argomentativi in cui erano incorsi i giudici di primo grado.
Nella fattispecie il giudizio di appello si era, infatti, risolto in un tentativo di riproposizione "alla cieca" del giudizio di primo grado, che non aveva consentito al giudice di concentrare la propria valutazione sui vizi individuati del provvedimento impugnato e di tracciare i limiti del devoluto.
Da qui la declaratoria dell'inammissibilità dell'appello.

Pierluigi Muccari

Riferimenti normativi: art. 53 d.lgs.n. 546/92; art. 14 disp. pRel. c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 2143/2015;1200/2016; 8825/2017; 9083/2017; 27199/2017, 4482/2018, 8248/2018, 3034/2019; 707/2019; 32738/2024).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1852/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. e Rel. Silverio Tafuro.
Processo tributario - Atti impugnabili - Estratto di ruolo — Art. 12, co. 4-bis, d.P.R. n. 602/1973 non è atto impugnabile – Applicabilità retroattiva – Ricorre.

SINTESI DELLA SENTENZA
Come ritenuto dalle SS.UU., il nuovo disposto dell'art. 12, co. 4-bis, d.P.R. n. 602/1973, che ha definitivamente sancito la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, deve ritenersi applicabile anche ai giudizi pendenti. Ne discende che anche il ricorso presentato avverso l'estratto di ruolo antecedentemente all'entrata in vigore della citata previsione normativa va dichiarato inammissibile.

COMMENTO
Rilasciato dalla società di riscossione su richiesta del contribuente, l'estratto di ruolo è un documento che riporta l'elenco delle cartelle esattoriali emesse e presuntivamente notificate al contribuente. Privo di pretesa impositiva e di autonoma lesività (visto che l'ente riscossore non pretende alcuna somma dal contribuente), è un documento meramente riepilogativo, destinato ad essere completato da ulteriori atti, quali l'avviso di intimazione, e che contiene gli estremi della pretesa richiesta dal Fisco (cfr. Cass. Sez. V, 11 febbraio 2022, n.22798).
In passato, se ne era consentita l'impugnazione qualificando l'azione come di mero accertamento essendo volta essenzialmente a far valere l'illegittimità della notifica della cartella presupposta, in quanto non avvenuta o non avvenuta in modo regolare (cfr. *ex plurimis* Cass. 19704/2015: «è ammissibile l'impugnazione della cartella – e/o del ruolo – che non sia stata – validamente – notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario»).

Tuttavia, a partire dal 21 dicembre 2021, con l'art.3-bis del d.l. n. 146/21, inserito in sede di conversione dalla l. n. 215/21, il legislatore è intervenuto determinando espressamente nella prima parte del comma 4-bis inserito nell'art. 12 del d.P.R. n. 602/73 che «l'estratto di ruolo non è impugnabile»; nella seconda parte, la medesima disposizione precisa altresì che: «Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del preSentenza n:e decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».
La nuova previsione legislativa, pertanto, ammette la possibilità di impugnare direttamente la cartella invalidamente notificata, di cui si sia venuti a conoscenza tramite la consultazione dell'estratto di ruolo, solo per alcune fattispecie che attengono a rapporti con la pubblica amministrazione. Come chiarito dalle SS.UU., con la sentenza n. 26283 del 6 settembre 2022, la nuova disciplina trova applicazione anche ai giudizi pendenti ma non perché le si debba riconoscere la valenza di disposizione di interpretazione autentica ovvero un'efficacia retroattiva. La Corte, infatti, nel sottolineare che «Con la norma in questione, invece, il legislatore nel regolare specifici casi di azione diretta, stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sé bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, tenendo conto dell'incisivo rafforzamento del sistema di garanzie, di cui si è detto, plasma l'interessa ad agire. Questa condizione dell'azione ha difatti natura dinamica, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti e può assumere una diversa configurazione, anche per volontà del legislatore, fino al momento della decisione», ha concluso che la nuova disciplina si applica ai processi in corso «perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già sugli effetti dell'impugnazione».
Le questioni sollevata dall'innovativo disposto normativo, soprattutto per quanto riguarda la limitazione da esso operata delle ipotesi di tutela immediata, sono state sottoposte anche al vaglio della Corte Costituzionale che con sentenza n.190 depositata il 17 ottobre 2023 le ha dichiarate inammissibili, ma non ha mancato di lanciare un forte monito al legislatore auspicando «un intervento normativo di sistema, implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore».

Andreia Cristina Scapin

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73; d.lgs.546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sentenza n. 190/2023; Corte di Cassazione: S.U. n. 26283/2022; nn. 27860/2021;268/2022; 22798/2022; *19704/2015; 743/2023; 27227/2023.*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1888/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Ciampelli.
Processo tributario - Ruolo – Mancata notifica – Decadenza - Potere di autotutela – Annullamento – Diniego –Impugnazione – Inammissibilità – Vizi dell'atto – Illegittimità del rifiuto

SINTESI DELLA SENTENZA
Deve considerarsi inammissibile l'impugnativa proposta avverso un diniego di annullamento in autotutela di ruoli esattoriali, avente a giustificazione l'asserita non notificazione degli atti ivi contenuti (con conseguente prescrizione delle relative pretese impositive). E ciò in quanto, la stessa – nell'avere a oggetto la fondatezza della pretesa tributaria (vizi propri dell'atto) e non l'illegittimità

del rifiuto - si sostanzierebbe, se accolta, in una elusione dei termini decadenziali posti dalla legge ai fini dell'esperimento degli ordinari rimedi giurisdizionali.

COMMENTO

Per il nostro ordinamento, l'esplicito riconoscimento dell'impugnabilità del rifiuto opposto dall'Amministrazione all'esercizio del potere di autotutela rappresenta una conquista piuttosto recente. L'ingresso di siffatta ipotesi nel novero degli atti impugnabili *ex* art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 risulta, infatti, inscriversi nell'ampia gamma di interventi riformatori voluti dalla legge delega n. 111/2023 (poi attuata con i decreti legislativi nn. 219 e 220 del 2023). In particolare, l'inserimento *de quo ricalca* la distinzione, pure frutto della citata novella, tra autotutela obbligatoria e facoltativa, giacché l'oggetto dell'impugnativa viene individuato, nella prima ipotesi, nel rifiuto comunque esplicitato (espresso o tacito) mentre, nella seconda ipotesi, nel solo diniego tacito. Quanto al contenuto del giudizio di sindacabilità, restano fermi i limiti all'uopo individuati dalla giurisprudenza. Al riguardo, il prevalente orientamento afferma che la legittimità del rifiuto deve essere valutata in relazione alla sola correttezza del potere di autotutela esercitato dall'amministrazione; sotto questo profilo, l'estensione del sindacato giurisdizionale non può ricondursi né a quella di vagliare la fondatezza della pretesa tributaria, né a quella di giungere all'annullamento del provvedimento, ipotesi quest'ultima, prospettabile solo ove l'illegittimità comporti un *vulnus* a un rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto, che deve essere prospettato al soggetto istante.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.lgs.546/1992; legge delega 111/2023.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 24652/21; 25659/2.
Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 195/E/1997; 198/S/1998; 6/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 1894/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel. Crisanti.

Processo tributario - Definizione agevolata – Dichiarazione liti pendenti – Rinuncia – Versamento delle quote dovute – Perfezionamento adesione – Estinzione – Cessata materia del contendere – Compensazione delle spese giudiziali.

SINTESI DELLA SENTENZA

La dichiarazione di adesione dei contribuenti alla definizione agevolata delle liti pendenti di cui all'art. 1, commi 186-205 della legge n. 197/2002 ("Legge di bilancio 2023") comporta necessariamente l'assunzione da parte degli stessi dell'impegno a rinunciare ai giudizi pendenti aventi ad oggetto i carichi ai quali si riferisce la dichiarazione medesima, *ex* art. 1, co. 236, l. n. 197/2022. Il perfezionamento della suddetta definizione – con la presentazione della domanda e il versamento degli importi dovuti con l'unica rata o, in caso di pagamento rateale, della prima rata entro i termini fissati –giustifica, per sopravvenuta carenza di interesse, la pronuncia di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

COMMENTO

La definizione agevolata, disciplinata all'art. 1, commi 186-205 della legge n. 197/2002, consente di definire le controversie, attribuite alla giurisdizione tributaria, in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti - alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023, ossia al 1° gennaio 2023 - in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e quello instaurato a seguito di rinvio, attraverso il pagamento di un determinato importo correlato al valore della controversia e differenziato in relazione allo stato e al grado in cui pende il giudizio da definire. L'avvio della relativa procedura necessita della presentazione - ad opera del soggetto che ha proposto l'atto

introduttivo del giudizio pendente oggetto di definizione o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, ad esempio, a titolo di successione universale o particolare, *ex* artt. 110 e 111 c.p.c. - di apposita domanda all'Agenzia delle entrate parte in giudizio.
Per fruire della definizione, il debitore deve presentare la dichiarazione con la quale manifesta la volontà di aderire alla stessa definizione. In tale dichiarazione, egli indica anche l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi (co. 236). Il perfezionamento della procedura è subordinato alla presentazione della domanda di definizione e al pagamento dell'unica rata o, in caso di pagamento rateale, della prima rata entro i termini fissati.
Il giudizio pendente avente ad oggetto i carichi ai quali la definizione si riferisce è dichiarato estinto con decreto del Presidente della sezione o con ordinanza emessa in camera di consiglio, se è stata fissata la data della decisione, sempreché il contribuente abbia preventivamente provveduto a depositare – nel medesimo contesto giudiziale – la domanda di definizione, nonché la prova del versamento degli importi dovuti o della prima rata (Cass. n. 25018/23).

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: legge 197/2002.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 24083/2018; 11540/2019; 25018/23; 26423/23; 26649/23; 26650/23; 26653/23.
Prassi: Circolari nn. 2/23; 6/23; Risoluzione n. 6/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2154/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Palillo, Rel. Savo Amodio.
Processo tributario – Ente resistente – Conferimento servizio riscossione – Determinazione amministrativa – Rileva – Tipo organizzativo – Rileva – Soggetto contribuente - Contestazione legittimità – Esclusione – Giudice amministrativo - Competenza esclusiva – Rileva - Giudice tributario adito – Potere disapplicazione – Esclusione – Difetto giurisdizione – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il Giudice tributario non può disapplicare gli atti riguardanti il conferimento del servizio di riscossione. Questo in quanto, trattandosi di determinazione amministrativa di tipo organizzativo e sussistendo la competenza esclusiva del Giudice amministrativo, il Giudice tributario è carente di giurisdizione.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento all'art. 7, comma 5 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che limita il potere di disapplicazione del Giudice tributario all'illegittimità dei regolamenti o degli atti generali rilevanti ai fini della decisione.
Si noti che nel processo tributario non è possibile introdurre, attraverso il ricorso introduttivo, una domanda autonoma di annullamento di un atto generale in via principale.
La dottrina che considera il giudizio tributario come forma specializzata del processo amministrativo ammette in capo al Giudice tributario il potere di disapplicazione dell'atto generale in concorso con quello del Giudice amministrativo, con conseguente possibilità alternativa di ricorrere ad entrambi i giudici.
La dottrina che riconosce, invece, il rilievo dell'atto generale come causa diretta della lesione della posizione giuridica del contribuente, investe in via esclusiva il Giudice tributario, ancorché costui non abbia conoscenza in via principale dell'atto generale presupposto (e a condizione che sia impugnato un atto impositivo di cui all'art.19 del d.lgs.n.546/1992), della valutazione, in via incidentale e pregiudiziale, della legittimità dell'atto generale stesso con conseguente obbligo di disapplicazione laddove lo ritenga illegittimo.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 7, comma 5 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2182/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Opposizione atto pignoramento – Opposizione cartelle pagamento sottese – Eccezione preliminare - Mancata notifica – Rileva - Concessionario riscossione – Compiuta notifica - Onere probatorio – Avvenuto assolvimento – Giudice tributario – Superamento eccezione preliminare – Rileva – Opposizione atto pignoramento – Devoluzione Giudice ordinario – Rileva.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente/ricorrente che oppone nel giudizio tributario l'atto di pignoramento notificatogli dal Concessionario della riscossione e le sottese cartelle di pagamento, se introduce nel ricorso l'eccezione preliminare della loro mancata notifica deve attendere la pronuncia del Giudice tributario su questo punto ed è poi obbligato a riassumere la causa presso il Giudice ordinario. Questo in quanto il Giudice tributario non può pronunciarsi sulle questioni inerenti la regolarità formale del pignoramento.

COMMENTO

Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento alla sentenza di Cassazione, SS.UU. 7822/2020, secondo cui *"[…] appartiene alla cognizione del Giudice tributario quella sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria verificatisi fino alla notifica della cartella di pagamento ovvero fino al pignoramento in caso di notifica invalida della stessa, rimanendo invece devoluta al giudice ordinario la cognizione sulle questioni inerenti la legittimità formale del pignoramento, a prescindere dalla notifica della cartella […]".*

Nel caso in questione il contribuente, lamentando la mancata notifica delle cartelle di pagamento sottese all'atto di pignoramento, ha dovuto sottoporsi al vaglio preliminare del Giudice tributario che, risolta la questione pregiudiziale della loro regolare notifica, lo ha rinviato al vaglio del Giudice ordinario.

In questo caso probabilmente sarebbe stato preferibile inserire nella pronuncia anche il termine per riassumere la causa innanzi al Giudice ordinario.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 19, comma 5 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: SS.UU. n. 7822/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2185/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.

Processo tributario – Soggetto ricorrente – Spese giudizio – Lite temeraria – Richiesta condanna – Motivi ricorso – Sostanziale temerarietà ciascuno – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Danno subito – Onere probatorio – Omesso assolvimento — Soccombenza dolosa – Esclusione – Soccombenza gravemente colposa – Esclusione –Giudice tributario - Condanna spese giudizio ordinarie.

SINTESI DELLA SENTENZA

Chi introduce nel giudizio tributario la richiesta di condanna alle spese di giudizio ulteriori per lite temeraria è tenuto a provare la sostanziale temerarietà di ciascun motivo di ricorso e altresì il danno subito. Questo in quanto, in assenza di tali prove, il Giudice tributario non può ritenere perfezionata la soccombenza dolosa e/o gravemente colposa della controparte processuale e conseguentemente accogliere la richiesta.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento all'art. 2697 del c.c. ovvero alla necessità, da parte del soggetto processuale che richiede la condanna alla lite temeraria per la controparte, di provare la sostanziale temerarietà di tutti i motivi di ricorso e altresì il danno subito. In assenza di questi elementi non può emergere il presupposto della soccombenza dolosa e/o gravemente colposa.
Sulla questione della lite temeraria nel processo tributario si è pronunciata recentemente la Cassazione, che nell'ordinanza n. 26920/2022 ha affermato un concetto "allargato" di responsabilità processuale, estendendolo alla fase amministrativa laddove la sussistenza dei requisiti "ab origine" ha fatto insorgere l'esigenza di instaurare un processo ingiusto.
In pratica il Giudice di legittimità, oltre a ribadire l'applicabilità dell'istituto al processo tributario e la sua idoneità alla regolazione di tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 del codice civile, ha legittimato l'azione del contribuente vittorioso per i danni patiti a causa dell'esercizio, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di una pretesa impositiva *"temeraria"* ovvero come conseguenza di mala fede o colpa grave, in conformità alla posizione già espressa dalla stessa Cassazione nella sentenza n. 21570/2012.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 96.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2204/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Sorretino, Rel. Blasi.
Processo tributario – Scrittura privata – Disconoscimento controparte processuale – Richiesta verificazione – Rileva – Ente impositore – Cartellone pubblicitario - Imposta pubblicità – Accertamento temporale – Produzione fotografica - Disconoscimento controparte processuale - Giudice tributario adito – Obbligo verificazione – Esclusione - Accertamento conformità originale – Ammissibilità utilizzo presunzioni – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nel processo tributario la produzione fotografica introdotta nel giudizio da parte dell'ente impositore per provare il periodo temporale di assoggettamento ad imposta di pubblicità di un cartellone pubblicitario, anche se disconosciuta dalla controparte resistente, può ugualmente essere utilizzata dal Giudice. Questo in quanto, a differenza del disconoscimento della scrittura privata, che in presenza della relativa richiesta obbliga a disporre la verificazione, nel caso di disconoscimento della produzione fotografica il Giudice può autonomamente procedere ad accertare la conformità all'originale avvalendosi, se del caso, anche di presunzioni.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento all'ordinanza di Cassazione n. 13519*/2022* del 29 aprile 2022.
Infatti l'articolo 2712 del codice civile, in caso di produzioni fotografiche, obbliga colui contro il quale vengono prodotte a disconoscere la conformità all'originale ma, a differenza della produzione della scrittura privata, non è previsto proceduralmente alcun obbligo di verificazione per ammettere tale prova nel processo e dunque il Giudice può procedere discrezionalmente anche attraverso il ricorso a presunzioni.
La precedente pronuncia di Cassazione, con ordinanza n. 308 del 10 gennaio 2020, ribadiva come principio generale il valore della fotografia, che costituisce prova precostituita della sua conformità alle cose e ai luoghi rappresentati in modo che, colui che voglia inficiarne l'efficacia probatoria, non può limitarsi a contestare i fatti che la parte che l'ha prodotta intende con essa provare, ma ha anche l'onere di disconoscere tale conformità.

Nel caso di cui all'ordinanza n. 308 del 10 gennaio 2020 di cui sopra la produzione fotografica probatoria era stata allegata al ricorso introduttivo tributario così come tratta da internet (Google Earth e Google Street View) per gli anni 2009 e 2010 senza però alcuna certezza della data della sua acquisizione.
In questo caso sarebbe auspicabile, da parte del Giudice, l'assunzione della prova della conformità della data di acquisizione della foto rispetto alla pretesa invocata dall'ente impositore previa disposizione di una C.T.U.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; c.c., art. 2712; c.p.c., art. 215, secondo comma.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: ordinanza 13519 del 29 aprile 2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2210/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Processo tributario – Ruolo esecutivo – Soggetto contribuente - Cartella pagamento – Eccezione mancata notifica – Ente impositore – Richiesta integrazione contraddittorio – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Controparti processuali – Obbligo simultanea presenza – Esclusione – Valida instaurazione processo – Sussiste - Giudice tributario – Rigetto richiesta – Vincolatività sentenza – Controparti processuali presenti – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il Giudice tributario a fronte della richiesta dell'ente creditore, a contrasto dell'eccezione del soggetto ricorrente di mancata notifica della cartella di pagamento, non è obbligato a disporre l'integrazione del contraddittorio processuale. Questo in quanto, in caso di riscossione di crediti mediante ruolo non si configura un litisconsorzio necessario tra ente impositore e il concessionario e pertanto il processo è validamente instaurato anche solo con la presenza dell'ente creditore e la sentenza vincola comunque le controparti processuali presenti.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo alla sentenza di Cassazione n. 2480/2020 in base alla quale *"[…] anche nel caso di litisconsorzio necessario processuale, la necessità di integrare il contraddittorio sussiste sempre che si tratti di cause inscindibili o tra loro dipendenti […]",* che rimanda alla nota sentenza di Cassazione, SS.UU. n. 16412 del 25 luglio 2007, in base alla quale *"[…] il contribuente che impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione […] può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario, senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario […]".*
Si noti che spesso, anche recentemente, in sede processuale l'obbligo di integrazione del contraddittorio processuale in caso di litisconsorzio necessario viene violato, preservando la legittimità del procedimento anche laddove sussista l'inosservanza del *simultaneus processus.*
Si tratta, ad esempio, dei giudizi riguardanti i soci della società di persone, radicati originariamente in province diverse rispetto al giudizio della stessa società, per i quali i Giudici tributari, facendo riferimento a risalenti pronunce di legittimità (ad esempio, sentenza di Cassazione n. 3830 del 18 febbraio 2010), non emettono alcuna ordinanza di riunione dei procedimenti al fine di salvaguardare il diritto alla ragionevole durata del processo, derivante dall'art. 111 secondo comma della Costituzione e degli artt. 6 e 13 della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali.

In questo caso l'eccezione di nullità in grado di travolgere la sentenza depositata in assenza della preventiva instaurazione del contraddittorio processuale viene rigettata motivando che ciò viene disposto per evitare un inutile dispendio di energie processuali per l'osservanza di formalità superflue non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 14, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: SS.UU. n. 16412 del 25 luglio 2007; sentenza n. 2480/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2246/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Lepore, Rel. Ruggiero.
Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Atto impositivo definitivo – Istanza annullamento autotutela – Pubblica Amministrazione – Originario rilevante interesse generale – Esclusione – Sopravvenuto rilevante interesse generale – Esclusione - Ente impositore – Diniego espresso – Rileva – Discrezionalità amministrativa – Sussiste – Giudice tributario adito – Esercizio sindacato merito – Esclusione – Eventuale pronuncia giudiziale – Attività amministrativa – Indebita sostituzione.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il Giudice tributario, in caso di opposizione avente ad oggetto il diniego espresso formato dall'ente impositore a fronte di un'istanza di annullamento in autotutela proposta dal contribuente/ricorrente per l'atto impositivo ormai definitivo, può pronunciarsi nel merito unicamente in caso di rilevante interesse generale della Pubblica Amministrazione, originario o sopravvenuto, alla rimozione del predetto atto. Questo in quanto, trattandosi di materia in cui prevale la discrezionalità amministrativa, l'eventuale pronuncia in assenza dei sopra menzionati presupposti di rilevanza dell'interesse generale, si trasformerebbe in indebita sostituzione del Giudice tributario nell'attività amministrativa.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento alle pronunce di Cassazione 28 marzo 2018, n. 7616 e 2 novembre 2021, n. 31063, ritenute di orientamento prevalente rispetto all'orientamento minoritario, per il quale cita la più recente ordinanza di Cassazione n. 15754/2023.
La materia sarà soggetta ad evoluzione giurisprudenziale a seguito dell'entrata in vigore, dal 18 gennaio 2024, degli istituti dell'autotutela obbligatoria (articolo 10-quater della l. 27 luglio 2000) e dell'autotutela facoltativa (articolo 10-quinquies della l. 27 luglio 2000).
In particolare, l'opposizione giudiziale al provvedimento di diniego espresso di autotutela obbligatoria di cui all'articolo 10-quater della l. 27 luglio 2000 (previsto ora dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) obbligherà il Giudice tributario a valutare, nel merito, la sussistenza dell'illegittimità del diniego per: 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.
Laddove egli ritenesse, nei casi sopra indicati, l'illegittimità del diniego potrà pronunciarsi sulla sua illegittimità obbligando l'Amministrazione alla rimozione dell'atto viziato, senza alcuna necessità di motivare il rilevante interesse generale della Pubblica Amministrazione, per il quale dovrebbe, *ex se*, presumersi la sua sussistenza implicita.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: ordinanza n. 7616 del 28 marzo 2018; ordinanza n. 31063 del 2 novembre 2021; contraria Cassazione ordinanza n. 15754/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2253/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Cotta, Rel. Perone.
Processo tributario – Annullamento in autotutela atto impugnato – Refusione spese di lite – Soccombenza virtuale.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il giudice che dichiara cessata la materia del contendere deve pronunciarsi sulle spese di giudizio secondo il principio della soccombenza virtuale; l'individuazione della parte soccombente, sebbene solo virtualmente, si basa su una ricognizione della probabilità di accoglimento della pretesa basata su criteri di verosimiglianza. Nel caso di annullamento in via di autotutela dell'atto impugnato viziato sul piano formale (nel caso di specie, per omessa firma) e di sua ri-emissione sanata del vizio denunciato dal ricorrente, la probabilità di accoglimento diviene certezza in quanto emergente dallo stesso agire della parte pubblica.

COMMENTO
La sentenza applica coerentemente il principio generale della "soccombenza virtuale" che, in caso di cessazione della materia del contendere, impone di considerare quale parte soccombente, quella che, secondo un giudizio prognostico, non sarebbe risultata vittoriosa se il processo fosse proseguito fino alla decisione. Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, infatti, alla cessazione della materia del contendere, a seguito di annullamento dell'atto impugnato "non può meccanicamente correlarsi la compensazione delle spese, non essendo improntata una siffatta soluzione esegetica, che riserva alla parte pubblica un trattamento privilegiato privo di obbiettiva giustificazione, ad un'ottica rispettosa dei principi costituzionali di ragionevolezza, di parità delle parti e del 'giusto processo'" (Cass., sez. trib., sent. 19 gennaio 2007, n. 1230).
Con il passaggio dalla clausola generale che ammetteva la compensazione per "gravi motivi" a quella che impone invece la presenza di "gravi ed eccezionali ragioni", l'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 restringe i margini del sindacato giurisdizionale, riducendo le possibili deroghe alla regola generale della soccombenza. Una più estesa applicazione della regola di porre a carico del soccombente totale le spese di lite rafforza il principio di responsabilità di chi promuove una lite, o resiste in giudizio, con conseguente effetto deflativo sul contenzioso civile (cfr. C. cost. n. 77/2018 con riguardo all'art. 92 c.p.c.).
La gravità ed eccezionalità (cui il legislatore fa riferimento in via cumulativa) delle ragioni che inducono il giudice a compensare le spese è correlata alla condotta processuale complessivamente tenuta dalla parte soccombente nell'agire e resistere in giudizio, da valutare in relazione all'incidenza di fattori esterni e non controllabili che rendano contraria al principio di proporzionalità l'applicazione della regola della soccombenza sancita nell'art. 15, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 nella liquidazione delle spese (Cass. n. 23592/2024).

Giovanni Panzera da Empoli

Riferimenti normativi: art. 15 del d.lgs. n. 546/1992; art. 92 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 23592/2024; 24714/2022; 1230/2007; 11163/2006; n. 3444/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2325/2024, depositata il 09/04/2024 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Processo tributario – Giudicato esterno – Effetto vincolante – Imposte periodiche – IMU – Elementi costitutivi della fattispecie – Elementi variabili

SINTESI DELLA SENTENZA

L'effetto vincolante del "giudicato esterno" in relazione alle imposte periodiche opera quando concerne fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie, i quali, estendendosi a una pluralità di periodi d'imposta, abbiano carattere tendenzialmente permanente o pluriennale. Invece, non opera quando risolve la controversia sotto il profilo formale dell'atto opposto o attiene a elementi variabili destinati a modificarsi nel tempo. Nel caso di specie, appare acclarato che le annualità contestate nel giudizio riposino sugli stessi elementi costitutivi (per il calcolo del valore venale del terreno ai fini IMU) relativi alle annualità oggetto di esame nella sentenza, passata in giudicato, relativa alla precedente annualità.

COMMENTO

Il tema dell'ultrattività del giudicato tributario, a oltre vent'anni dalla decisione delle Sezioni Unite n. 13916 del 2006, continua a generare dibattiti e a presentarsi attuale. L'obiettivo della pronuncia e di quelle che l'hanno seguita (*ex multis,* Cass. n. 2464/2023, n. 29084/2022, n. 34441/2021, n. 943/2016, n. 30033/2008) è sempre stato quello di una sistematizzazione limpida e prevedibile dell'operatività del giudicato esterno, al fine di garantire l'effettività della tutela dei diritti e l'economia processuale, alla luce del canone costituzionale del giusto processo. Appare innanzitutto utile ricordare che, nelle altre Sentenzae richiamate, è stata riconosciuta l'efficacia del giudicato esterno in presenza di (i) identico elemento posto dall'Ufficio a fondamento della rideterminazione del reddito del contribuente (n. 943/2016), (ii) immutati elementi fattuali rilevanti ai fini della verifica dell'inerenza della spesa (n. 29084/2022), (iii) presupposti per l'applicazione dell'art. 7, co. 4, d.lgs. 472/1997 e riduzione delle sanzioni alla metà del minimo (n. 2464/2023). Non può invece avere effetto su periodi d'imposta diversi (n. 30033/2008) il giudicato sulla sussistenza di una stabile organizzazione in Italia, visto che gli elementi costitutivi (quello materiale ed oggettivo della sede fissa d'affari e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte dell'attività) devono essere accertati con riferimento a ciascun periodo d'imposta, in ragione del possibile mutamento nel tempo di detti elementi

La sentenza in esame si allinea pertanto a quello che ormai viene definito *ius receptum*, ovverosia il principio per cui il giudicato esterno tributario, nelle imposte periodiche, attiene solo ai casi in cui o fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie, estendendosi a una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o permanente ovvero l'accertamento concerna la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata. È invece escluso il giudicato esterno con riguardo ad elementi variabili destinati a modificarsi. Così, nel caso di specie, i giudici condividono le soluzioni della sentenza irrevocabile indicata e ne constatano l'efficacia sulla controversia in oggetto a titolo di giudicato esterno, con ciò statuendo circa la stabilità degli elementi relativi all'accertamento del valore venale ai fini IMU, collegati ai vincoli (di rispetto dei corsi d'acqua) che i provvedimenti amministrativi impongono in considerazione delle caratteristiche del terreno. Viene quindi richiamata la decisione della Cassazione n. 5766/2021.

In forza del medesimo principio, un'altra ordinanza della Cassazione n. 34441/2021 aveva escluso che un previo giudicato di annullamento di avviso di accertamento per l'annualità IVA 2008, scaturito da un verbale della Guardia di Finanza emesso in data 2010 e fondato sulla cognizione del mancato esercizio da parte del ricorrente di attività imprenditoriale, possa spiegare efficacia vincolante (con riguardo a tale ultimo profilo) in successivo giudizio di annullamento contro avviso di accertamento per l'annualità IVA 2006, ancorché quest'ultimo fosse scaturito dal medesimo verbale della Guardia di Finanza. Pur inerendo i due successivi processi al medesimo tributo continuativo (IVA) per annualità rispettivamente diverse (2008 e 2006), e pur avendo in comune l'unicità della verifica fiscale e l'identità dei

rilievi per i diversi periodi d'imposta, mutevole può essere di anno in anno l'esercizio o meno dell'attività imprenditoriale da parte del ricorrente. Trattasi, quindi, di elemento costitutivo della fattispecie tributaria non permanente né tendenzialmente permanente. Peraltro, in materia di IVA è interessante notare che, come ribadito ad esempio dalla Cassazione nella pronuncia n. 28584 del 2020, anche in presenza di situazioni che giustificherebbero l'operatività del giudicato esterno, ciò non può avvenire, per contrasto con i principi UE, nella misura in cui precluda all'Amministrazione finanziaria di contestare comportamenti abusivi del contribuente. In senso analogo anche le decisioni n. 26473/2020 e n. 16010/2019.

Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

Riferimenti normativi: d.lgs.504/1992; art. 2909 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 2464/2023; 29084/2022; 34441/2021; 5766/21; 28584/20; 26473/20; 16010/2019; 943/16; 30033/2008; 13916/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2443/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.
Processo tributario – Violazione del diritto al contraddittorio preventivo – Mera facoltà – Accesso ai conti correnti bancari del contribuente – Presunzione juris tantum ex art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, e art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 600 del 1973 – Legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nella sentenza in commento veniva respinto l'appello di un medico veterinario che lamentava in particolare la violazione del diritto al contraddittorio preventivo e l'inutilizzabilità di prove acquisite nell'ambito di una verifica fiscale effettuata ai sensi dell'art. 32 d..P.R. 600/1973, per l'anno d'imposta 2014, concernente Irpef, Irap ed Iva. Con riguardo alla mancata attivazione del contraddittorio preventivo, la giurisprudenza di legittimità ha introdotto la basilare distinzione tra tributi armonizzati, questi ultimi soggetti al diritto dell'Unione europea, e non e, nel caso di specie, si è ritenuto che non ne fosse dovuta l'attivazione. L'avviso di accertamento in contestazione, per quanto relativo all'anno di imposta di interesse, è basato sulle risultanze del processo verbale di constatazione da cui si evince che la parte appellante ha omesso di annotare i ricavi scaturiti da versamenti non giustificati per complessivi euro 33.016,00. La verifica ha avuto inizio presso gli Uffici della Guardia di Finanza, Compagnia di Ladispoli in data 19/9/16 per concludersi nella stessa data dove sono state riscontrate le movimentazioni finanziarie che hanno assunto dignità di prova presuntiva, trattandosi di prova legale, comunque suscettibile di prova contraria, prevista ai fini della determinazione del maggiore reddito imponibile in materia di accertamenti bancari.
In sintesi, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione *ex* art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 conSentenza n:e all'Amministrazione finanziaria di riferire "*de plano*" ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, salva la prova contraria da parte di costui. La legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, posto che il citato art. 32 prevede quel contraddittorio alla stregua di mera facoltà, non di obbligo, dell'amministrazione tributaria. Ad avviso del Collegio giudicante, tale diritto risulta essere stato sufficientemente garantito alla ricorrente.

COMMENTO
Sul tema del contraddittorio endoprocedimentale, la Corte di Cassazione ha definitivamente stabilito che in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in

tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

Ai fini della determinazione del maggiore reddito imponibile in materia di accertamenti bancari, La Corte di Cassazione, con orientamento costante, ha più volte riconosciuto che non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Tale principio è stato introdotto nel "nuovo" codice di procedura penale, e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (v. art. 191 c.p.p.), con la conseguenza che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso.

La presunzione, stabilita dal d.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2, in tema di accertamento dell'Iva, quanto la presunzione di cui alla analoga norma d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, dettata in materia di imposte sui redditi, presentano un contenuto complesso, conSentenza n:endo di riferire a redditi/ricavi imponibili tutti i movimenti bancari rilevati dal conto all'attività economica svolta dal contribuente, qualificando gli "accrediti" come ricavi, e gli "addebiti" egualmente come manifestazione di ricchezza in quanto considerati spese per corrispettivi versati per acquisti di beni e servizi reimpiegati nella produzione di maggiori ricavi di ammontare non inferiore agli importi prelevati: la presunzione legale "*juris tantum*", può essere vinta dal contribuente soltanto se offre la prova liberatoria che dei movimenti sui conti bancari egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che gli accrediti e gli addebiti registrati sui conti non si riferiscono ad operazioni imponibili, occorrendo all'uopo che vengano indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi".

Pietro Selicato

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72; d.P.R. 600/73.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 10249 del 26/04/2017; n. 2875 del 3/02/2017; Cass. ord. n. 10030 del 20/04/2017; Cass. ord. n. 20799 del 5 settembre 2017; Cass. ord. n. 21071 del 23/11/2017; Cass. ord. n. 26943 del 14/11/2017; n. 8344 del 2001; Cass. n. 13005 del 2001, n. 1343 e n. 1383 del 2002, n. 1543 e n. 10442 del 2003, Cass. n. 8605 del 2015; Cass., n. 20358 del 2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2565/2024, depositata il 18/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Dongiovanni.

Processo tributario – Impugnazione del ruolo e della cartella invalidamente notificata – Presupposti – Mancata prova – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In mancanza di prova della ricorrenza di uno dei presupposti tassativamente indicati dall'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973, come novellato dall'art. 3-bis del d.l. n. 146/2021, l'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento che si assume essere stata invalidamente notificata è inammissibile,

applicandosi, peraltro, detta previsione anche ai giudizi già pendenti alla data della sua entrata in vigore.

COMMENTO

La sentenza conclude per la inammissibilità del ricorso introduttivo, non avendo il ricorrente dato prova della sussistenza di una delle ipotesi che, alla luce dell'art. 12, comma 4-bis, del d.P.R. n. 602/1973, introdotto dall'art. 3-bis, del d.l. n. 146/2021, conv. dalla l. n. 215/2021, sole avrebbero potuto consentire l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata. Come noto, il richiamato intervento del legislatore ha inteso contrastare il proliferarsi di azioni giudiziarie proposte anche a distanza di tempo assai rilevante dall'emissione della cartella di pagamento a fronte dell'inattività dell'agente per la riscossione. A riguardo, la Corte di Cassazione, riunita nel suo più autorevole consesso, nell'escludere la fondatezza dei dubbi di legittimità costituzionale prospettati con riguardo agli artt. 3, 24, 113 e 117 Cost., ha avuto modo di chiarire che con la norma in questione il legislatore ha stabilito quando l'invalida notificazione della cartella ingenera di per sé bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, è tale da "plasmare" l'interesse ad agire. Pur non trattandosi di norma retroattiva e pur non essendo qualificabile come disposizione di interpretazione autentica, la stessa pone, quindi, una condizione dell'azione che ha natura dinamica e deve sussistere fino al momento della decisione, per l'effetto applicandosi anche ai processi pendenti in quanto incide sulla pronuncia della sentenza che è ancora da compiere (cfr. Cass., Sez. Un., n. 26283/2022). Sul tema, come noto, è intervenuta successivamente anche la Corte Costituzionale, la quale, pur ritenendo inammissibili le ordinanze di remissione, ha colto l'occasione per esprimere un monito al legislatore affinchè, in occasione della revisione del sistema nazionale della riscossione, siano superate la grave vulnerabilità e l'inefficienza che, anche con riferimento al sistema delle notifiche, ancora affliggono il sistema italiano della riscossione (cfr. Corte Cost. n. 190/2023). Ma soprattutto la Corte ha riconosciuto che la nuova formulazione dell'art. 12 ha effettivamente inciso sull'ampiezza della tutela giurisdizionale, in primo luogo in quanto la tutela cautelare esperibile davanti al giudice tributario potrebbe non essere tempestiva rispetto agli atti della riscossione forzata e, in secondo luogo, in quanto potrebbe crearsi un vuoto di tutela laddove non venisse notificato un successivo atto della riscossione rispetto al quale proporre ricorso unitamente al quale impugnare la prodromica cartella di pagamento che si assume non notificata o non validamente notificata. In questo quadro, non vi è chi non veda come le condizioni di accesso all'impugnazione oggi previste dall'art. 12 appaiono oggettivamente non idonee ad intercettare tutte le ipotesi di interesse del contribuente ad agire immediatamente contro il ruolo e la cartella non notificata. Si pensi ai casi, citati dalla stessa Corte, di cessione d'azienda o di operazioni straordinarie per le quali è prevista la responsabilità del cessionario o dell'ente risultante dell'operazione, laddove l'esistenza di debiti emergenti dall'estratto di ruolo è tale da incidere sulla determinazione del corrispettivo della cessione o sul valore economico dell'operazione straordinaria. Ma si pensi anche a coloro che non operano con la pubblica Amministrazione, ma con soggetti privati che potrebbero escludere dalla contrattazione il contribuente con rilevanti debiti iscritti a ruolo, ovvero a coloro che potrebbero per la medesima ragione vedersi precluso l'accesso al credito finanziario. A ciò si aggiunga, ad avviso di chi scrive, che in assenza di successivi atti della riscossione avverso i quali proporre ricorso, risulterebbe in pratica preclusa al contribuente la possibilità di far accertare la prescrizione di debiti a ruolo che sia maturata anche prima della cartella che si assume in realtà non o invalidamente notificata. In questi casi, non essendo, come noto, ammissibile dinnanzi al giudice tributario un giudizio di mero accertamento della intervenuta estinzione per prescrizione dell'obbligazione tributaria, si prospetterebbe un evidente vuoto di tutela delle ragioni del contribuente, il quale pure dall'esistenza di quei debiti (già prescritti) a ruolo già potrebbe subire attualmente un

pregiudizio. E', quindi, da auspicarsi, soprattutto all'indomani del monito della Corte Costituzionale, che il legislatore intervenga per risolvere tali criticità in occasione della imminente riforma del sistema di riscossione, al fine di contemperare, da un lato, l'interesse pubblico ad una efficiente esazione delle entrate e contestualmente ad un contenimento del connesso contenzioso, e, dall'altro, il diritto, anch'esso costituzionalmente garantito, alla difesa del contribuente, ovvero mettendo mano ad un correttivo dell'ambito della disciplina processuale che, ad esempio, conSentenza n:a, in assenza di atti della riscossione coattiva, di esperire un giudizio di accertamento della già intervenuta prescrizione di crediti erariali a ruolo, a fronte di cartelle che il ricorrente assuma a lui non notificate.

Antonio Tocci

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 12.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n:. n. 190/23; Corte di Cassazione: SS.UU. n. 26283/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2602/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.
Processo tributario - Estratto di ruolo – Impugnazione solo unitamente all'atto impositivo – Esclusione dell'autonoma impugnabilità – Insussistenza di giudicato implicito derivante dalla sentenza di primo grado – Mancata prova di un pregiudizio specifico – Carenza dell'interesse ad agire ex articolo 100 c.p.c.

SINTESI DELLA SENTENZA
Va provato il pregiudizio di cui all'articolo 12, 4 *bis* del decreto del Presidente della Repubblica 602/1973 ai fini dell'impugnabilità diretta dell'estratto di ruolo. Nel caso di specie in primo grado era stata ritenuta ammissibile l'impugnativa di un estratto di ruolo per asserita mancata notifica della cartella di pagamento, tuttavia, la decisione viene riformata per assenza di prova di un pregiudizio alla partecipazione ad una procedura di appalto o alla riscossione di somme dovute nei confronti di specifici soggetti pubblici, né della perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione.

COMMENTO
L'articolo 3-*bis* del d.l n. 146/2021, inserito in sede di conversione dalla legge n. 215/2021, novellando l'articolo 12 del d.P.R. n. 602/1973, ha inserito il comma 4-*bis* limitando la possibilità di impugnare direttamente il ruolo e la cartella, che si assume invalidamente notificata, solo al ricorrere di determinate fattispecie attinenti a rapporti con la pubblica amministrazione. In particolare, si stabilisce che "*L'estratto di ruolo non è impugnabile*", ma si prevede eccezionalmente l'impugnabilità in tre casi espressamente indicati nella norma, ossia ove sussista un pregiudizio per la partecipazione a procedure di appalto; un blocco dei pagamenti da parte della pubblica amministrazione; ovvero la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione. Dall'entrata in vigore di tale normativa, il ricorso avverso un estratto di ruolo è sempre inammissibile, salvo che il contribuente dimostri nel corso del giudizio la sussistenza dell'interesse all'impugnazione dell'estratto di ruolo, in quanto si verta in uno dei predetti tre casi individuati dal legislatore. Le nuove norme trovano applicazione anche ai giudizi già pendenti al momento della sua entrata in vigore, avendo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza n. 26283 del 6 settembre 2022) chiarito che la novella si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata. Sono stati superati i precedenti contrasti giurisprudenziali e fugati i dubbi di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli articoli 3, 24, 101, 104, 113, 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'articolo 6 della CEDU e all'articolo 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione.

L'errata ammissibilità di un ricorso avverso un estratto di ruolo in primo grado non è coperta da giudicato implicito, in quanto è sempre possibile, il rilievo officioso del giudice (anche in sede di legittimità) circa le ipotesi riconducibili a carenza assoluta di *"potestas iudicandi"*, in presenza delle quali nessun giudice avrebbe potuto pronunciare, difettando i presupposti o le condizioni per il giudizio.

Maria Lembo

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73; d.l.n. 146/2021 conv. l. n. 215/2021.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: Sentenza n:. n. 190/23; 114/2018.
Corte di Cassazione: nn. S.U. 26283/22; 21690/16; 19704/2015; 25855/2013; 2090/2002; n. 212/1999.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2636/2024, depositata il 22/04/2024 - Pres. e Rel. Lepore.
Processo tributario - Giudicato esterno – Detrazione IRPEF - Ristrutturazioni edilizie – Estensione degli effetti di una sentenza passata in giudicato relativa ad un'altra annualità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Una sentenza passata in giudicato, che ha riconosciuto al contribuente il diritto alla quota di detrazione fiscale IRPEF pluriennale per la ristrutturazione di un immobile in un determinato periodo d'imposta, produce effetti vincolanti anche per le annualità successive e precedenti relative alla stessa detrazione.
L'efficacia del giudicato esterno, infatti, impedisce di riesaminare la stessa questione controversa già affrontata nella sentenza relativa a un'annualità differente, ma riferita alla medesima detrazione fiscale.

COMMENTO
La sentenza ha fatto corretta applicazione dei principi in materia di efficacia del giudicato esterno (art. 2909 c.c.), fissati dalla Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la nota sentenza a sezioni Unite n. 13916/2006 e dalla successiva giurisprudenza della stessa Corte.
Nella citata sentenza delle Sezioni Unite è stato affermato che "*la "pluriennalità" assume carattere costitutivo dell'esenzione o agevolazione in quanto il relativo arco temporale di estensione è stabilito in ragione di una considerazione unitaria di un insieme di periodi di imposta, trattati sostanzialmente come una sorta di "maxiperiodo": sicché la disciplina dell'esenzione o agevolazione ha riguardo non a singole obbligazioni considerate isolatamente, ma ad un complesso unitario di periodi di imposta, con la ineludibile conseguenza che, una volta accertato con sentenza passata in giudicato che spetti al contribuente il diritto all'esenzione per un segmento dell'arco temporale di estensione dell'esenzione medesima, tale sentenza avrà necessariamente efficacia di giudicato esterno in un diverso giudizio nel quale eventualmente si dibatta della spettanza del diritto per un altro segmento del medesimo arco temporale. L'agevolazione, infatti, o spetta per l'intero spazio pluriennale per il quale è data (nel caso, il primo triennio di attività dell'azienda speciale) e che nella fattispecie agevolativa è assunto come elemento unitario, o non spetta affatto*".
Nel caso di specie, un contribuente ha presentato appello contro una sentenza di primo grado avente ad oggetto la spettanza o meno della quota riferita al periodo d'imposta 2012 di una detrazione ai fini IRPEF per una ristrutturazione immobiliare relativa a lavori svolti negli anni precedenti.
Nell'ambito dei motivi contenuti nell'appello, il contribuente ha chiesto di estendere al periodo d'imposta 2012 l'efficacia della sentenza definitiva relativa alla quota di detrazione

spettante per il periodo d'imposta 2011, a lui favorevole, in applicazione della consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di giudicato esterno.
Nella sentenza in commento è stato ricordato che ricorre un giudicato esterno quando tra due giudizi si ravvisa il riferimento al medesimo rapporto giuridico, nonché allorquando le situazioni giuridiche e le questioni di fatto e di diritto siano comuni ad entrambi, in modo tale che il giudizio introdotto successivamente riguardi lo stesso rapporto giuridico già fatto oggetto del giudizio precedente (cfr. Cass. 802/2011). La preclusione ad un nuovo ed ulteriore esame dello stesso punto, valutato in termini definitivi nell'altro giudizio, non può di per sé trovare un ostacolo nell'autonomia dei periodi di imposta. Ciò a condizione che gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva, nel loro estendersi a più periodi di imposta, assumano un carattere tendenzialmente permanente o pluriennale.
In dottrina è stato osservato che il c.d. giudicato sostanziale rappresenta un accertamento consacrato nella sentenza passata in giudicato che essendo divenuta immutabile, è idonea a fare stato ad ogni effetto tra le parti, gli eredi e gli aventi causa. In altre parole, la sentenza passata in giudicato regola in modo definitivo, quale *lex specialis*, il rapporto controverso (nel caso in commento la spettanza o meno della detrazione) fissando diritti e obblighi per le parti e delineando l'assetto di interessi e i criteri di condotta da osservare per il futuro.
La sentenza in esame, in conclusione, conferma l'applicabilità di tali principi e nel caso delle agevolazioni pluriennali contribuisce a garantire la certezza del diritto e la stabilità dei rapporti giuridico-tributari.

Valentino Tamburro

Riferimenti normativi: art. 2909 c. c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 13916/06; 802/2011.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2875/2024, depositata il 30/04/2024 – Pres. Lentini, Rel. Lunerti.
Processo tributario - Accertamento con adesione – Preclusione ulteriore attività accertativa – Non sussiste - Ritenute a titolo di acconto effettuate ma non versate – Responsabilità del soggetto sostituito – Mancanza di buona fede – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il perfezionamento di un accertamento con adesione avente ad oggetto le ritenute non preclude l'emissione di un altro atto impositivo per il medesimo periodo d'imposta, anche se le maggiori imposte accertate non superano le soglie previste dall'articolo 2, comma 4, del d.lgs. n. 218/1997. Nel caso di accertamenti parziali, infatti, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini di decadenza non è esclusa anche al di sotto delle citate soglie, in forza di quanto previsto dalla lettera b) del citato comma 4.
Al soggetto sostituito consapevole dell'omesso versamento della ritenuta Irpef a titolo di acconto subita a fronte di compensi professionali percepiti dal sostituto d'imposta, non si applica il principio di diritto contenuto nella sentenza n. 10378/2019 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, in forza del quale è esclusa la solidarietà tra sostituito e sostituto nei casi di ritenuta a titolo di acconto effettuata ma non versata. Nel caso di specie, il percettore dei compensi era allo stesso tempo colui che si occupava della gestione amministrativa e contabile di una serie di cooperative che non avevano ottemperato al successivo versamento delle ritenute operate, in quanto le stesse erano state compensate nei modelli F24 con crediti IVA inesistenti.

COMMENTO
Il perfezionamento di un accertamento con adesione non preclude l'emissione di un altro atto impositivo per il medesimo periodo d'imposta, anche se le maggiori imposte accertate non superano le soglie previste dall'articolo 2, comma 4, del d.lgs. n. 218/1997. Nel caso di accertamenti parziali, infatti, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini di

decadenza non è esclusa anche al di sotto delle citate soglie, in forza di quanto previsto dalla lettera b) del citato comma 4.
Nell'ambito del rapporto trilaterale tra Erario, sostituto d'imposta e soggetto sostituito sono numerose le controversie aventi ad oggetto le conseguenze delle violazioni poste in essere dal sostituito d'imposta sulla posizione giuridica del sostituito. Con la sentenza n. 10378/2019 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è stata esclusa l'esistenza della solidarietà tra sostituito e sostituto d'imposta nei casi in cui quest'ultimo abbia operato la ritenuta a titolo di acconto senza poi versarla all'Erario. In tale contesto è necessario distinguere tra solidarietà e sostituzione, in quanto il soggetto passivo dell'imposta rimane comunque il sostituito e il versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto costituisce un'obbligazione autonoma rispetto all'imposta. Nel caso di specie, l'applicabilità di tale principio di diritto è stata esclusa in quanto il soggetto sostituito non si trovava in una situazione di buona fede, rispetto alla quale la sua posizione nei confronti del Fisco sarebbe stata meritevole di tutela, ma aveva operato in un contesto di frode fiscale. L'avviso di accertamento in questione, infatti, è stato emanato a seguito di un'attività ispettiva della Guardia di Finanza nei confronti di alcune cooperative che avevano provveduto al pagamento di ritenute e contributi tramite l'utilizzo in compensazione nel modello F24 di crediti erariali inesistenti. Il soggetto sostituito, a sua volta, aveva curato la gestione amministrativa e contabile delle cooperative ed era quindi consapevole di tale inadempimento. La non applicabilità del principio di diritto contenuto nella citata sentenza delle Sezioni Unite ai casi di frode si ricava dal fatto che queste ultime, prima di elaborare il principio di diritto in base al quale il soggetto sostituito è esonerato da ogni responsabilità nel caso in cui la ritenuta sia stata effettuata dal sostituto, hanno tenuto ben distinto da tale ipotesi tutte quelle circostante in cui le ritenute non erano state operate o le somme erano state erogate in nero. In buona sostanza, il comportamento del soggetto sostituito che è consapevole e comunque ha un ruolo attivo in relazione alla violazione commessa dal sostituto a fronte di una ritenuta effettuata ma non versata, è assimilato a quello di coloro che ricevono pagamenti in nero oppure che incassano somme al lordo delle ritenute. L'innovativa lettura della sentenza n. 10378/2019 apre sicuramente nuovi scenari, tutti da esplorare, nell'ambito dei quali anche in materia di ritenute vengono applicati i noti principi in materia di frodi carosello in ambito IVA.
A parere di chi scrive, l'attenzione si sposta dall'interpretazione dell'articolo 35 del d.P.R. n. 602/1973, che attiene alla fase della riscossione, all'esegesi dell'articolo 22 del TUIR, che disciplina la determinazione dell'Irpef dovuta a carico del contribuente (immediatamente antecedente alla fase dell'accertamento). In conclusione, la sentenza rappresenta al momento un buon deterrente per coloro che intendono strumentalizzare il principio di diritto contenuto nel citato arresto giurisprudenziale delle Sezioni Unite.

Valentino Tamburro

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 35;d.P.R. 917/86, art.22; d.lgs. 218/97, art.2.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sezioni Unite: nn. 10378/19.
Prassi: Risoluzione n. 68/09.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2923/2024, depositata il 02/05/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.

Processo tributario – Spese di giudizio – Compensazione delle spese di lite – Limiti, condizioni e principi applicabili – Individuazione – Mancanza di integrale chiarezza della controversia superata solo dal successivo deposito della documentazione prodotta a giudizio già incardinato – Compensazione delle spese di lite – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, nell'ambito del processo tributario, fissa il principio per cui le spese di giudizio possono essere compensate, oltreché nel caso di soccombenza reciproca, soltanto qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate, e come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità le gravi ed eccezionali ragioni da indicarsi espressamente nella parte motiva della decisione, tali da legittimare la compensazione totale o parziale delle spese, devono riguardare specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa che non possono essere espresse con una formula generica, come tale inidonea a con sentenza n:ire il necessario controllo, costituendo la compensazione una deroga rispetto al principio generale che anche nel processo tributario prevede l'applicazione del principio di soccombenza processuale, ma se può ritenersi tautologica e non rispettosa del dato normativo una compensazione che si fondi su non meglio spiegati "giusti motivi", va considerato che la casistica giurisprudenziale sulla corretta applicazione del citato art. 15 attribuisce valenza a elementi quali la complessità della controversia, l'esistenza di contrasti giurisprudenziali, la novità della questione ed anche il comportamento processuale delle parti o la palese sproporzione tra l'interesse concreto realizzato dalla parte vittoriosa ed il costo delle attività processuali richieste, di talché si ritiene legittimo disporre la compensazione delle spese di lite qualora si ravvisi una non integrale chiarezza della controversia superata solo dal successivo deposito della documentazione prodotta dal contribuente a giudizio già incardinato, in ragione della peculiarità del rapporto giuridico controverso e della obiettiva controvertibilità della questione affrontata.

COMMENTO

La sentenza in rassegna appare sostanzialmente conforme al disposto dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 (rubricato "*Spese del giudizio*"), che nel testo applicabile *ratione temporis*, come novellato dall'art. 9, comma 1, lett. *f)*, n. *2)*, del d.lgs. n. 156/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016, proprio al fine di evitare dannose discrezionalità nella liquidazione delle spese di lite, ha volutamente specificato quando è legittimo disporne la compensazione, limitando il campo di applicazione dell'istituto e statuendo all'uopo che "*Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte … soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate*".

Secondo l'autorevole interpretazione della giurisprudenza di legittimità formatasi in argomento, tanto riguardo alla disposizione in questione quanto alla previgente e analoga dizione dell'art. 92 c.p.c., le "*gravi ed eccezionali ragioni*", da indicarsi esplicitamente nella motivazione, che legittimano la compensazione, totale o parziale, delle spese di lite, devono trovare puntuale riferimento in specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa e comunque devono essere indicate specificamente, ovvero non possono essere espresse con una formula generica come la mera particolarità della fattispecie o la presenza di questioni controvertibili, in quanto ipoteticamente riferibile a qualsiasi vertenza e perciò inadeguata a conSentenza n:ire il necessario controllo sulla congruità delle ragioni idonee a giustificare la compensazione (cfr. *ex multis* Cass. n. 29211/2020; Cass. n. 8272/2020; Cass. n. 16518/2019; Cass. n. 10042/2018; Cass. n. 9186/2018; Cass. n. 22310/2017; Cass. n. 14411/2016; Cass. n. 11217/2016; Cass. n. 26987/2011; Cass. n. 15413/2011).

Pertanto ne deriva che i motivi legittimanti la compensazione non possono farsi discendere dalla semplice struttura o disciplina del contenzioso, bensì devono trovare fondamento in concrete e peculiari circostanze o vicende della singola controversia giudicata, non esattamente ed efficacemente determinabili a priori, ma che devono essere specificate in via interpretativa da parte del giudice di merito, con un giudizio censurabile in sede di legittimità, perché fondato su norme giuridiche, specie allorquando le relative ragioni enunciate in sentenza appaiano illogiche, contraddittorie od erronee, di talché in tali ipotesi viene a configurarsi non già un vizio motivazionale, ma un vero e proprio vizio di violazione

di legge (cfr. Cass. n. 9312/2024; Cass. n. 23592/2024; Cass. n. 15989/2020; Cass. n. 2206/2019; Cass. n. 20487/2019; Cass. n. 22333/2017; Cass. n. 591/2017; Cass. n. 11222/2016; Cass. n. 2883/2014; Cass. n. 2572/2012).
Nella concreta casistica giudiziaria, in particolare, fra le ipotesi idonee a giustificare la compensazione totale o parziale delle spese è stata sovente attribuita rilevanza alla complessità della controversia, all'oggettiva opinabilità delle questioni trattate, all'esistenza di contrasti giurisprudenziali sui punti controversi e decisivi della causa, al sopravvenire di norme di interpretazione autentica, *ius superveniens*, dichiarazioni di illegittimità costituzionale o decisioni dei sovraordinati Organi unionali e, non da meno, al comportamento processuale delle parti nell'agire e resistere in giudizio, oltreché all'assoluta novità della questione trattata o al mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, com'è espressamente previsto per il rito civile dal nuovo testo dell'art. 92, comma 2, c.p.c., che a differenza del passato però ora si discosta notevolmente da quello dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992.
Sulla scorta di tali premesse e considerazioni, quindi, la sentenza in esame costituisce un interessante caso applicativo della compensazione delle spese processuali al contenzioso tributario, in ragione non solo e non tanto "*della peculiarità del rapporto giuridico controverso e della obiettiva controvertibilità della questione affrontata*" menzionate dal relativo capo di pronuncia, quanto piuttosto dell'anteposto difetto di integrale chiarezza della controversia che è stato ritenuto superato solo a seguito del successivo deposito della documentazione di riscontro prodotta dal contribuente a giudizio già incardinato, e che in qualche misura riecheggia quella particolare ragione di compensazione sussistente "*quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio*" che è attualmente contemplata dall'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, nel suo nuovo testo da ultimo modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *e)*, del d.lgs. n. 220/2023, ovviamente inapplicabile *ratione temporis* alla concreta controversia decisa dalla Corte di Giustizia Tributaria.

Alessandro Voglino

Riferimenti normativi: art. 15 del d.lgs. n. 546/1992; art. 92 c.p.c.; art. 9, comma 1, lett. f), n. 2), del d.lgs. n. 156/2015; art. 1, comma 1, lett. e), del d.lgs. n. 220/2023.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 15413/2011; 26987/2011; 2572/2012; 2883/2014; 11217/2016; 11222/2016; 14411/2016; 591/2017; 22310/2017; 22333/2017; 9186/2018; 10042/2018; 2206/2019; 16518/2019; 20487/2019; 8272/2020; 15989/2020; 29211/2020; 9312/2024; 23592/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3151/2024, depositata il 10/05/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Soggetto contribuente - Ricorso appello principale – Ente impositore appellato – Costituzione giudizio – Atto impugnato – Annullamento autotutela – Ente impositore appellato – Mancata produzione giudizio – Soggetto contribuente – Mancata produzione giudizio – Giudice tributario – Esaurimento rapporto tributario controverso – Impedita verifica - Richiesta avanzata - Cessata materia contendere – Spese compensate - Non procedibilità – Sussiste.
SINTESI DELLA SENTENZA
L'ente impositore appellato che non produce in giudizio, pur facendolo rilevare nella propria costituzione, il provvedimento di annullamento in autotutela dell'atto impugnato, non consente al Giudice tributario la verifica dell'esaurimento del rapporto tributario controverso. Pertanto, in assenza della produzione documentale del provvedimento di annullamento in autotutela dell'atto impugnato da parte del contribuente/appellante, non è procedibile la richiesta di cessata materia del contendere a spese compensate.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione affermando come la pronuncia di cessata materia del contendere *"[…] impone la rimozione delle Sentenzae emesse non più attuali, perché inidonee a regolare il rapporto fra le parti […]"* e sottintende la volontà delle parti di eliminare l'oggetto della controversia con la necessità di travolgere anche le Sentenza precedentemente emesse tra le parti per effetto dell'intervenuto annullamento in autotutela dell'atto impugnato.
Nel caso specifico, non essendo stato prodotto da alcuna delle controparti processuali, il Giudice tributario non ha potuto operare siffatto vaglio.
Si noti che, stante l'improcedibilità della richiesta pregiudiziale di cessata materia del contendere, il Giudice tributario si pronuncia nel merito, accogliendo l'appello principale del contribuente/appellante e condannando l'ente impositore alla refusione delle spese di giudizio.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 46, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; c.p.c. art. 92.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: n. 9753/2017; n. 26421/2017; n. 18781/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3155/2024, depositata il 10/05/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Giudicato esplicito – Sussistenza questioni pregiudiziali – Soggetto soccombente – Statuizione merito – Avvenuta impugnazione - Giudicato implicito – Impedita formazione – Rileva - Giudicato esplicito – Mancanza proponibilità azione – Soggetto soccombente – Statuizione merito – Avvenuta impugnazione - Giudicato implicito – Impedita formazione – Giudicato esplicito – Avvenuta opposizione – Assenza questioni pregiudiziali – Giudicato implicito – Impedita formazione – Consegue - Giudicato implicito – Legittimazione proponibilità azione – Giudicato implicito – Impedita formazione – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il giudicato implicito astrattamente formatosi sugli accertamenti che costituiscono il presupposto della decisione non si configura sulle questioni pregiudiziali oppure concernenti la legittimazione alla proponibilità dell'azione se, laddove il Giudice si sia pronunciato nel merito della domanda, la parte soccombente abbia comunque proposto l'impugnazione sulle stesse statuizioni di merito.
Analogamente, in assenza di questioni pregiudiziali o di legittimazione alla proponibilità dell'azione, non è configurabile alcun giudicato implicito sulla questione risolta implicitamente se la questione dipendente, non essendo ancora passata in giudicato, venga impugnata giudizialmente.

COMMENTO
Il Giudice ha dovuto affrontare la disamina del gravame dell'ente impositore riferito al giudizio in cui il contribuente, a fronte dell'opposizione dell'estratto di ruolo in primo grado, aveva ottenuto il parziale l'accoglimento dell'eccezione di prescrizione della pretesa invocata per supposta mancata conoscenza delle cartelle di pagamento. L'Ufficio, che aveva provato la tempestiva notifica delle cartelle di pagamento, aveva già sollevato in primo grado la questione dell'inammissibilità dell'impugnazione dell'estratto di ruolo.
Pertanto, il Giudice del gravame, che si pone la questione del giudicato implicito conseguente alla pronuncia nel merito da parte del giudice di primo grado (giudicato implicito eventuale concernente l'ammissibilità dell'opposizione sull'estratto di ruolo), la risolve a favore dell'Ufficio ritenendo che, trattandosi di questione pregiudiziale, non possa essersi formato alcun giudicato implicito.
Nel merito, infatti, il ricorso in appello dell'Ufficio viene accolto e viene sancita l'inammissibilità del ricorso introduttivo proposto dal contribuente (proprio per mancata formazione del giudicato implicito).

La sentenza di Cassazione n. 10027/2009 aveva già delimitato il perimetro del giudicato implicito sulle questioni e sugli accertamenti che costituiscono "il presupposto logico indispensabile di una questione o di un accertamento sul quale si sia formato un giudicato esplicito", escludendo così da tale area le questioni pregiudiziali all'esame del merito o concernenti la proponibilità dell'azione.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: c.c. art. 2909.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 10027 del 29 aprile 2009.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3185/2024, depositata il 13/05/2024 – Pres. Panzani, Rel. Riccio.
Processo tributario – Copia fotostatica documento – Parte resistente – Produzione giudizio – Efficacia rappresentativa – Sussiste – Giudice tributario – Obbligo disconoscimento – Esclusione – Soggetto contribuente – Ricorso introduttivo - Mancanza conformità originale - Eccezione processuale – Non rileva – Specifiche difformità documento – Obbligo individuazione – Omesso adempimento – Giudice tributario – Ammissibilità produzione documentale – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
E' ammissibile la produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento ad opera della parte resistente laddove il contribuente, pure introducendo nel ricorso l'eccezione processuale di mancanza di conformità all'originale, non assolve l'obbligo di individuazione delle specifiche difformità che possono fare dubitare della sua correttezza rispetto all'originale.
Questo in quanto il Giudice tributario non è pregiudizialmente investito dell'onere di disconoscere l'ammissibilità delle copie fotostatiche nel processo.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento a pronunce di Cassazione, anche risalenti (a riprova del consolidamento della tesi giurisprudenziale), secondo cui nel caso di produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento egli ha sempre facoltà di apprezzarne l'efficacia rappresenativa.
SI noti che la Cassazione, con ordinanza n. 9980 del 27 aprile 2010, aveva già affermato che "*costituisce principio consolidato in giurisprudenza di legittimità che in tema di contenzioso tributario, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 22, comma 4, la produzione di documenti in copia fotostatica costituisce un mezzo idoneo per introdurre la prova nel processo, incombendo alla controparte l'onere di contestarne la conformità all'originale, come previsto dall'art. 2712 c.c.".*
In tal caso però il Giudice di legittimità affermava in capo al Giudice tributario *"l'obbligo di disporre […] la produzione del documento in originale"* e anche che *"in tema di produzione di copie fotostatiche, il principio di cui agli artt. 2712 e 2719 c.c., secondo i quali esse hanno la stessa efficacia probatoria degli originali se non sono espressamente disconosciute dalla parte contro la quale sono prodotte, opera anche nel caso di contumacia di quest'ultima".*

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 22, comma 4 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; c.c., art. 2712.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: n. 2419/2006; n. 9439/2010; n. 1974/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3223/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.

Processo tributario – Concessionario riscossione – Cartella pagamento – Notifica mezzo posta - Soggetto contribuente – Assenza contenuto plico – Contestazione processuale – Mancato accoglimento - Soggetto contribuente – Errore revocatorio – Avvenuto proposizione - Onere probatorio – Omesso assolvimento – Rileva – Giudice tributario – Vicinanza prova – Sussiste – Rigetto ricorso revocazione – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' da rigettarsi il ricorso per revocazione proposto dal contribuente che ravvisa l'errore revocatorio nel mancato accoglimento della contestazione introdotta nel giudizio di merito in ordine all'assenza di contenuto del plico con cui il Concessionario della riscossione gli ha notificato la cartella di pagamento. Questo in quanto, in base al principio di vicinanza della prova, il Giudice può accogliere la contestazione solo qualora il ricorrente assolva l'onere probatorio a suo carico.

COMMENTO

Il Giudice ha motivato la decisione facendo alla recente ordinanza di Cassazione n. 9279/24 in base alla quale *"[…] in tema di notifica della cartella di pagamento mediante raccomandata, la consegna del plico al domicilio del destinatario risultante dall'avviso di ricevimento fa presumere, ai sensi dell'art.1335 c.c., in conformità al principio di cd. vicinanza della prova, la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, il quale, ove deduca che il plico non conteneva alcun atto o che lo stesso era diverso da quello che si assume spedito, è onerato della relativa prova […]".*

Da ciò ne discende che, anche in presenza dei poteri di cui è investito il Giudice Tributario, l'onere delle allegazioni probatorie rimane sempre a carico della parte processuale che nel giudizio introduce eventuali contestazioni.

Tale cambiamento giurisprudenziale è da ricondursi alla sentenza di Cassazione n. 5397/2016 del 18 marzo 2016 la quale, pur continuando a ribadire la nullità della cartella di pagamento incompleta delle informazioni essenziali, afferma l'onere del destinatario di provare che il postino gli ha consegnato un atto incompleto di alcune parti o addirittura che nella busta era assente il contenuto. Questa prova potrà essere data, eventualmente, avvalendosi di testimoni, non essendo ipotizzabile una prova documentale. Questo aspetto potrà essere valorizzato dal Giudice tributario, laddove la questione venga riconosciuta come dirimente per la decisione, attraverso l'art. 7, comma 4 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: ordinanza n. 9279/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3225/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Sessa, Rel. Basile.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Ente impositore resistente – Concessionario riscossione resistente - Giudizio appello – Richiesta riforma – Esistenza obbligazione tributaria - Concessionario riscossione – Omessa notifica appello – Termine impugnazione – Avvenuto decorso – Non rileva - Causa scindibile – Sussiste - Contraddittorio processuale - Obbligo integrazione – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di mancata notifica del ricorso in appello al Concessionario della riscossione già presente nel giudizio di primo grado non sussiste alcun obbligo di integrazione del contraddittorio processuale se la richiesta di riforma della sentenza di primo grado riguarda l'esistenza dell'obbligazione

tributaria. Questo in quanto, essendo il Concessionario della riscossione estraneo al rapporto tributario sostanziale, si tratta di una causa scindibile che non comporta alcuna integrazione del contraddittorio processuale laddove sia già decorso il termine per l'impugnazione.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione precisando la distinzione tra le cause inscindibili e le cause scindibili in base agli artt. 331 e 332 c.p.c.
Si noti che il Giudice ha ritenuto la scindibilità della causa perché la contestazione nei confronti del Concessionario della riscossione in primo grado riguardava soltanto l'intervenuta prescrizione della pretesa tributaria per omessa notifica delle cartelle di pagamento.
L'ente impositore appellante, tuttavia, aveva provato in primo grado la corretta notifica degli avvisi di accertamento che poi avevano dato luogo alla successiva formazione delle cartelle di pagamento e pertanto, vertendo la causa in grado di appello sulla sola esistenza dell'obbligazione tributaria sostanziale ed essendo stato pretermesso il Concessionario della Riscossione, il ricorso introduttivo originario viene dichiarato inammissibile.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 53, comma 2, d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546; c.p.c., art. 331; c.p.c., art. 332.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: n. 24083 del 12 novembre 2014; n. 25588 del 27 ottobre 2017; n. 31922 del 5 novembre 2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3230/2024, depositata il 14/05/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Processo tributario – Ricorso in appello principale – Controparte appellata – Soccombenza primo grado - Pregresso interesse gravame – Rileva – Proposizione gravame incidentale – Oggettiva inammissibilità – Consegue.
SINTESI DELLA SENTENZA
E' inammissibile l'appello incidentale proposto tardivamente dal soggetto appellato laddove l'interesse alla proposizione dell'appello principale sussisteva già al momento del deposito della sentenza di primo grado per patita soccombenza.

COMMENTO
Il Giudice ha motivato la decisione facendo riferimento all'ordinanza di Cassazione n. *31135/2022* del 21 ottobre 2022 (che a sua volta rimanda alla sentenza a SS. UU. n. 23903/2020) che sancisce l'inammissibilità dell'appello incidentale tardivo essendo *"[…] una impugnazione che non dipende da quella avversa, nel senso che l'interesse ad impugnare non nasce dalla impugnazione altrui, non potendo consentirsi di "recuperare", mediante l'appello tardivo, la possibilità di effettuare una impugnazione il cui interesse era già presente dal momento della pubblicazione della sentenza […]".*
La posizione del Giudice di legittimità è in contrasto con quella riferita ad altre decisioni di Cassazione, dove a salvaguardia della parità delle parti processuali viene sancito che *"[…] l'impugnazione incidentale tardiva è ammissibile anche se riguarda un capo della decisione diverso da quello oggetto del gravame principale o se investe lo stesso capo per motivi diversi da quelli già fatti valere […]".*
Nel caso oggetto di sentenza l'appello incidentale tardivo è quello dell'ente impositore, che probabilmente lo ha proposto, nonostante la soccombenza patita in primo grado (il contribuente appellante principale ha infatti proposto il gravame solo per la richiesta di riforma della sentenza in punto spese), entro i sessanti giorni dal ricevimento dell'appello

principale quando erano già spirati i sei mesi dal deposito della sentenza di primo grado. Da ciò ne discenderebbe che, al fine di evitare la contestazione di inammissibilità per pregresso interesse alla proposizione dell'appello principale, risulti sempre prudenziale la proposizione del ricorso in appello principale (anche laddove potessero poi coesistere due appelli principali) entro sei mesi dal deposito della sentenza di primo grado oppure entro sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale, in quest'ultimo caso facendo però attenzione a non comunque oltrepassare il termine di sei mesi dal deposito della sentenza di primo grado.

Luca Benigni

Riferimenti normativi: art. 54, d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546; art. 23, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: sentenza SS.UU. n. 23903/2020; ordinanza n. 31135/2022; segno contrario Cassazione: n. 12387/2016; n. 6156/2018; n. 27616/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3294/2024, depositata il 17/05/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Processo tributario - Ristretta base – Presunzione distribuzione utili occulti – Onere della prova - Rapporti tra processo penale e processo tributario – Formazione del giudicato penale - Non direttamente invocabile nel processo tributario.

SINTESI DELLA SENTENZA
Gli utili extrabilancio delle società di capitali a ristretta base partecipativa si presumono distribuiti ai soci, salvo prova contraria. Nel caso di società a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati. Resta salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, o da essa reinvestiti.
L'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., non può operare automaticamente nel processo tributario. Vige il principio ad oggi consolidato secondo cui la formazione del giudicato penale non è direttamente invocabile nel processo tributario, poggiando i due processi sul sistema probatorio sostanzialmente diverso. Il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare. Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano quelli stessi che fondano l'accertamento. La sentenza penale costituisce, nel giudizio tributario, un semplice indizio o elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati dal giudice penale sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio.

COMMENTO
La sentenza in commento ha deciso sulla base dell'orientamento di legittimità che ad oggi si è consolidato sia in tema di presunzione di distribuzione di utili occulti in presenza di ristretta base societaria (da ultimo Cass. Sez. Trib. 09/08/2024 n. 22576), sia in tema di non automatica applicabilità nel processo tributario dell'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p. (da ultimo Cass. Sez. Trib. 19/06/2024 n. 16853), pur in presenza nel caso in esame di una sentenza di assoluzione per la socia perché "il fatto non sussiste".
Quanto al primo aspetto occorre tener conto ora (quantomeno per i giudizi instaurati dal 16/09/2022) del criterio di giudizio di cui al comma 5 bis dell'art. 7 d.lgs. 546/92. Infatti, nei casi, come quello di specie (ove l'elemento fraudolento sembrerebbe imputabile in capo solo ad uno dei soci) sarà necessario per l'Agenzia Entrate provare ulteriori elementi

presuntivi idonei a poter fondare la corresponsione di utili occulti anche nei confronti del socio estraneo alla gestione sociale non essendo più possibile una contestazione a tutti i soci indistintamente. Sul punto peraltro già la Corte di Cassazione (Sentenzae nn. 24870 e 24871 del 2021) aveva stabilito che "*la prova liberatoria della presunzione di distribuzione ai soci degli utili extrabilancio accertati in capo alla società di capitali a ristretta compagine sociale è integrata anche dalla dimostrazione dell'estraneità del socio accertato alla gestione e conduzione societaria, potendosi ricavare tale prova anche dal fatto che il socio non sia stato coinvolto, né come indagato né come imputato, nell'indagine penale sulla società*".
Il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs.n. 546/1992, richiedendo una prova del fatto impositivo precisa, puntuale e non contraddittoria, esige un giudizio rigoroso del fatto impositivo, in luogo del previgente prudente apprezzamento di cui all'art. 116 c.p.c., basato sulla regola della *clear and convincing evidence* di derivazione penale, come si evince dalla identità di espressioni utilizzate rispetto a quelle contenute nell'art. 530, comma 2, c.p.p.
Ciò ha indotto parte della giurisprudenza di merito a rivedere il fondamento della presunzione di distribuzione di utili extracontabili, per ritenerla infondata laddove l'Agenzia delle Entrate non offra alcuna circostanza di fatto a suo supporto, oltre alla ristrettezza della base societaria (CGT 2°grado Taranto 02/01/2024).

Quanto ai rapporti tra processo penale e processo tributario giova rilevare che ora in attuazione del nuovo assetto normativo, conseguente all'entrata in vigore della Legge n. 130/2022, di riforma del processo tributario, la sentenza penale irrevocabile potrebbe assumere efficacia vincolante automaticamente operativa nel processo tributario. Infatti, a far data dal 16 settembre 2022, l'introduzione anche nel processo tributario della "prova testimoniale" sembra consentire la diretta applicazione anche alla materia tributaria degli effetti di un giudicato penale ai sensi dell'art. 654 c.p.p. In base a tale norma la sentenza penale di assoluzione "*ha effetto anche nel processo civile e amministrativo*" (e tributario, si veda art. 445 co. 1 bis c.p.p.) in relazione ai medesimi fatti materiali, "*purché la legge non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa*". È notorio che tale limitazione in passato si giustificava allo scopo di evitare che attraverso l'utilizzazione nel processo tributario di risultanze emerse nel processo penale (magari acquisite attraverso una "prova testimoniale") si aggirasse il divieto della prova testimoniale.
Si ritiene, quindi, che l'introduzione della prova testimoniale (art. 6 Legge 31 agosto 2022, n. 130), generando l'eliminazione nel processo tributario delle "*limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa*", prevista nell'ultima parte dell'art. 654 c.p.p., renderebbe possibile l'automatica efficacia vincolante della sentenza penale irrevocabile nel processo tributario.
Inoltre, occorrerà tener conto anche del nuovo art. 21-bis del d.lgs.74/2000, introdotto dal d.lgs.87/2024 (con decorrenza 29/06/2024), recante in rubrica "efficacia delle Sentenzae penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione", composto di tre commi. Nel primo comma si dice, testualmente, che "*la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*". Si ritiene che l'espressamente statuita efficacia di giudicato della pronuncia irrevocabile resa nel giudizio penale su quello tributario, esprima in concreto una *voluntas legis incontrovertibilmente* chiara nel senso di imporre al giudice tributario di tener conto della sentenza penale pronunciata in seguito a dibattimento quanto ai medesimi fatti materiali oggetto di accertamento e di valutazione nell'uno e nell'altro processo; non solo nel senso che il giudice tributario non potrà più legittimamente arbitrarsi dal non considerarli, ma pure nel senso che nemmeno potrà solo limitarsi a valutarli liberamente (art. 116 c.p.c.),

dovendo, invece, assumerli a base dell'emananda decisione (sempre che la sentenza penale abbia escluso la materialità delle condotte e non la sola rilevanza penale delle stesse).
Nel secondo comma, si dice che "*la sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio*".
Nel terzo comma dell'art. 21-bis, si precisa, infine che "*le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e (rectius: o) società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati*".

Salvatore Cantelli

Riferimenti normativi: art. 7 comma 5 bis d.lgs.546/92; art. 654 c.p.p.; art. 7 comma 4 d.lgs.546/92; art. 21 bis d.lgs.74/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 22576/2024; n. 16853/2024; sentenza n. 24870 e 24871 del 2021;
Corte di Giustizia Tributaria di 2°grado della Puglia: Sentenza n. 3/2024; n. 2445/2023;
Corte Giustizia Tributaria 1° grado di Cremona: sentenza n. 115/20024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3481/2024, depositata il 27/05/2024 – Pres. e Rel. Salzano.
Processo tributario - Illegittimità avviso di accertamento – Notifica ricorso e contestuale istanza di reclamo – Costituzione in giudizio ricorrente – Autotutela ente impositore – Estinzione giudizio per cessazione materia del contendere – Condanna alle spese di lite

SINTESI DELLA SENTENZA
Va condannato al pagamento delle spese di lite l'ente impositore che abbia esercitato il proprio potere di annullamento in via di autotutela del provvedimento amministrativo impugnato dopo che il contribuente si sia costituito in giudizio a seguito di previa notifica del ricorso e contestuale istanza di reclamo.

COMMENTO
Puntualmente con la sentenza in commento la Corte stigmatizza il comportamento dell'ente impositore che ritiri nel corso del giudizio di primo grado il provvedimento amministrativo impugnato dopo che il contribuente non solo aveva notificato il ricorso con contestuale istanza di reclamo ai sensi dell'allora vigente art. 17-*bis* d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546, ma era stato pure costretto a costituirsi in giudizio ed assolvere gli ulteriori oneri (quale il contributo unificato spese di lite).
Se viene meno l'atto impositivo, *ça va sans dire*, il giudizio si estingue per cessata materia del contendere (art. 46, comma 1 d.lgs.n. 546/1992).
L'ente impositore va ciononostante condannato a rifondere le spese di lite ai sensi degli artt. 92 c.p.c. e 15 d.lgs.n. 546/1992.
L'art. 46, comma 3 d.lgs.n. 546/1992 disponeva – come è noto – che le spese del giudizio estinto, a norma del comma 1, dovessero restare a carico della parte che le aveva anticipate, salvo diversa disposizione di legge.
Con sentenza 23 gennaio 2005, n. 274 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità di tale norma, atteso che il processo tributario è in linea generale ispirato al principio di responsabilità per le spese del giudizio; con la conseguenza che la

compensazione *ope legis* delle spese, nel caso di cessazione della materia del contendere, renderebbe inoperante detto principio.
La descritta situazione - proseguono i Giudici costituzionali - si tradurrebbe in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'ente impositore, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente), di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle ragioni altrui e, corrispondentemente, in un altrettanto ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore.
Ne consegue che, nelle ipotesi di cessata materia del contendere per annullamento in autotutela dell'atto impositivo, il Giudice tributario deve pronunciarsi sulle spese di giudizio ai sensi degli artt. 92 c.p.c. e 15, comma 1 d.lgs.n. 546/1992.

Giuseppe Maria Cipolla

Riferimenti normativi: c.p.c.; d.lgs.546/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le, 23 gennaio 2005, n. 274; Corte di Cassazione, sez. V, 12 gennaio 2009, n. 350; Corte di Cassazione, sez. V, 19 febbraio 2025, n. 4374.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3502/2024, depositata il 27/05/2024 – Pres. e Rel. Picone.
Processo tributario – Estratto di ruolo – Impugnabilità - Condizioni - Interesse ad agire - Sussistenza al momento della pronuncia – Necessità - Onere prova - Contribuente – Spetta.

SINTESI DELLA SENTENZA
A seguito dell'introduzione del comma 4-bis dell'art.12 del d.P.R. n.602/1973 - ad opera dell'art.3 bis del d.l. n.146/2021, convertito nella L. n.215/2021- l'estratto di ruolo non è più autonomamente impugnabile, salvo che il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio: a) per la partecipazione a una procedura di appalto; b) per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici; c) per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione. Deve essere dimostrata la sussistenza di detto interesse al momento della decisione. Conseguentemente, se la novella è entrata in vigore in pendenza del giudizio, il contribuente è onerato dal dimostrare la sussistenza dell'interesse ad agire per uno dei motivi richiesti dallo *ius superveniens*, a nulla rilevando che al momento della proposizione del ricorso introduttivo, quest'ultimo fosse ammissibile in base alla normativa vigente *ratione temporis*.

COMMENTO
Nella sentenza in commento la Corte affronta la questione dei limiti e delle condizioni legittimanti il riconoscimento della sussistenza dell'interesse ad impugnare l'estratto di ruolo in ragione della mancanza della notifica della cartella di pagamento presupposta dopo l'introduzione della novella del 2021 che ha ridotto al minimo le condizioni per la relativa impugnabilità.
Il Collegio ripercorre l'evoluzione normativa e rammenta come seguito dell'introduzione del comma 4-bis dell'art.12 del d.P.R. n.602/1973 - ad opera dell'art.3 bis del d.l. n.146/2021, convertito nella l. n.215/2021 - l'estratto di ruolo non sia più autonomamente impugnabile, salvo che il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio: a) per la partecipazione a una procedura di appalto; b) per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici; c) per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.
Sull'applicabilità di questa novella ai processi in corso sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che nella pronuncia n.26283/2022 hanno affermato, i seguenti principi di diritto:
- in tema di riscossione a mezzo ruolo, l'art. 3-bis d.l. 146/22021 si applica ai processi

pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli artt. 3, 24, 101, 104, 113, 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione;
- in tema di impugnazione dell'estratto di ruolo, l'art. 12, comma 4-bis, d.P.R. n. 602 del 1973 (introdotto dall'art. 3-bis cit.), selezionando specifici casi in cui l'invalida notificazione della cartella ingenera di per sé il bisogno di tutela giurisdizionale, ha plasmato l'interesse ad agire, condizione dell'azione avente natura dinamica che, come tale, può assumere una diversa configurazione, anche per norma sopravvenuta, fino al momento della decisione. Per l'effetto lo specifico interesse ad agire deve essere dimostrato, nelle fasi di merito, attraverso il tempestivo ricorso alla rimessione nei termini (istituto applicabile anche al processo tributario), nel grado di legittimità, mediante deposito di documentazione ex art. 372 cod. proc. civ. o fino all'udienza di discussione (prima dell'inizio della relazione) o fino all'adunanza camerale oppure, qualora occorrano accertamenti di fatto, nel giudizio di rinvio.
La Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale del citato comma 3 bis dell'art. 12, con la pronuncia n. 190/2023, ha ritenuto la questione inammissibile, in quanto il rimedio al *vulnus* riscontrato (limitazione del diritto di difesa) , implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore. La Corte delle leggi ha in proposito evidenziato come la disposizione censurata abbia ristretto la possibilità di impugnare la cartella di pagamento che si ritenga invalidamente notificata e di cui il contribuente sia venuto a conoscenza dall'estratto di ruolo (che ne afferma la valida notifica), a causa delle gravi inefficienze del sistema italiano della riscossione, che ha condotto all'enorme proliferazione di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori iscritti a ruolo, con un aumento esponenziale delle cause per far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima. In questa occasione, come in altre (Corte Cost. n.81/2024) la Corte Costituzionale ha rivolto al Governo il "pressante auspicio" di efficacie attuazione ai princìpi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione contenuti nella delega conferitagli dall'art. 18 della legge n. 111 del 2023.
Poste queste premesse e tornando alla sentenza in rassegna e alla questione della necessità della prova della sussistenza dell'interesse ad agire, quale condizione necessaria per ritenere ammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo in deroga al sopravvenuto principio di generale non impugnabilità di detto atto, la Corte di Giustizia, ha posto l'accento sul fatto che l'interesse in questione deve risultare esistente al momento della decisione. In questo senso il fatto che al momento della proposizione del ricorso introduttivo, il ricorso fosse ammissibile in base alla normativa vigente *ratione temporis* non solleva il contribuente dall'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni di cui al novellato art.12 del d.P.R. n.602 del 1973 in corso di causa e, quindi, al momento della decisione della stessa, trattandosi di una condizione dell'azione, avente "natura dinamica", come già evidenziato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella citata SENTENZA del 2022. La possibilità di fornire detta prova in corso di causa, ricorrendo se del caso alla richiesta di rimessione nei termini, comporta che in assenza di detto adempimento – come avvenuto nella specie – l'impugnativa dell'estratto di ruolo originariamente ammissibili *ex lege* venga dichiarata inammissibile in sede di appello.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: d.P.R 602/73, d.l. n.146/21, conv. l. n.215/21, art.100 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Cost.le: 190/23, 81/24
Corte di Cassazione: 9885/2024 ; SS.UU. 26283/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 15 – Sentenza n. 3603/2024, depositata il 29/05/2024 – Pres. Mazzi, Rel. Buccaro

Processo tributario - IVA, IRPEF – Reddito d'impresa – Indagini bancarie – Presunzioni legali relative – Inversione dell'onere della prova – Valore probatorio delle dichiarazioni di terzi – Cessazione dell'attività d'impresa – Chiusura della partita IVA – Ricostruzione induttiva del reddito.

SINTESI DELLA SENTENZA

La fattispecie riguarda un accertamento basato sulle risultanze bancarie in base alle specifiche presunzioni previste dall'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Tali presunzioni, in quanto legali, invertono l'onere della prova in capo al contribuente, il quale deve dunque dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non siano riferibili a redditi non sottoposti a tassazione.

Nel caso, la sentenza, in sede di rinvio, evidenzia come il contribuente non abbia fornito tale prova contraria, esaminando nello specifico alcune dichiarazioni di terzo ritenute non probanti.

COMMENTO

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio si pronuncia in sede di rinvio a seguito dell'ordinanza n. 1576/2023 della Corte di Cassazione che aveva censurato la carenza di motivazione della prima sentenza di appello.

La vicenda ha origine da una verifica fiscale della Guardia di Finanza sulle movimentazioni dei conti correnti di una contribuente per diverse annualità di imposta.

La contribuente assumeva che quelle movimentazioni, in particolare in uscita, non fossero rilevanti ai fini delle presunzioni cd. bancarie perché essa aveva di fatto cessato la propria attività di impresa, pur se, per mera dimenticanza, il suo consulente aveva dimenticato di chiudere la partita Iva; dal canto suo, l'Ufficio rilevava invece come proprio perché la partita Iva era, in quegli anni, ancora formalmente aperta, fosse assolutamente legittimo procedere con le presunzioni e riferire quei movimenti all'attività di impresa.

Al riguardo, si ricorda come la giurisprudenza di legittimità normalmente fa prevalere il profilo sostanziale, su quello formale, per individuare il momento di cessazione dell'attività d'impresa (Cass. 35527/2023). Tuttavia, occorre naturalmente che colui che voglia far valere una situazione sostanziale diversa da quella che risulta dalla documentazione formale, si oneri della relativa rigorosa prova e, nel caso di specie, non è dato sapere se ciò sia avvenuto.

Entrando nel vivo del problema, relativo ai cd. accertamenti bancari, si ricorda come la presunzione prevista dall'art. 32, comma 1 n. 2, conSentenza n:a di porre a base della rettifica movimentazioni bancarie in entrata (versamenti) se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine e movimentazioni in uscita (prelevamenti) alle stesse condizioni, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili.

Tale presunzione sulle movimentazioni bancarie, essendo espressamente prevista dalla normativa, è una presunzione legale relativa; essa inverte l'onere della prova sul contribuente, il quale deve, appunto, per evitare che quelle operazioni siano considerate redditi, fornire le dimostrazioni specificamente previste dalla norma.

La sentenza in commento ricorda che la prova liberatoria del contribuente non deve essere generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni prelevamento bancario.

In particolare, la contribuente sosteneva che la maggior parte dei movimenti non avevano rilievo reddituale ed anzi erano somme prelevate per fornire ripetuti prestiti ad un terzo soggetto che era in difficoltà finanziarie.

Tuttavia, la sentenza rileva come l'Ufficio avesse già eliminato dal proprio calcolo i movimenti bancari effettuati direttamente a favore di tale persona (es. assegni allo stesso intestati), per i quali quindi vi era appunto la prova contraria della indicazione certa del beneficiario; per tutte le restanti movimentazioni, invece, né l'Ufficio né i giudici della sentenza in esame ritenevano assolta la prova contraria.
Nello specifico, con riguardo ad alcune dichiarazioni di terzi versate in atti, rispettivamente del soggetto finanziato e di una sua collaboratrice, la sentenza in commento ne contesta il valore probatorio, per le seguenti ragioni.
Quanto alla dichiarazione dello stesso soggetto finanziato, essa non sarebbe comprovata da documentazione di un rapporto vero e proprio di finanziamento; evidentemente, la Corte la ritiene, anche per la mancanza di un riscontro contrattuale, poco probante.
Quanto alla dichiarazione della collaboratrice, la Corte osserva come la stessa sia stata prodotta senza la attestazione di "dichiarazione sostitutiva di atto notorio" e quindi non la considera valida.
Al riguardo, fermo che effettivamente le due dichiarazioni di terzo non appaiono, per come risulta in sentenza, molto significative e idonee a superare la presunzione, si evidenzia come in linea generale le dichiarazioni di terzo debbano essere, comunque, valutate dal giudicante come indizi e, se particolarmente significative (appunto gravi precise e concordanti) e numerose, possono avere rilievo probatorio e integrare la prova.
Nelle battute finali, la Corte evidenzia come in secondo grado non siano state fornite prove ulteriori e rilevanti e quindi mostra di condividere, e conferma, la decisione di prime cure. Probabilmente la scelta di condivisione avrebbe meritato un qualche sforzo motivazionale ulteriore, anche se in effetti la specifica disamina di alcune prove fornite dalla parte è contenuta nella sentenza in oggetto.
In conclusione, la Corte ritiene, in fatto, che non sia stata data adeguata prova contraria, nonostante che nel fascicolo processuale fossero depositati ben 274 documenti. Certamente non è il numero dei documenti che rileva, ma la loro forza probatoria, nel caso ritenuta carente.
La giurisprudenza di Cassazione, oltretutto, ricorda come il giudice non sia tenuto ad esaminare ogni singolo elemento di prova e motivare in relazione a ciascuno di essi, ma deve comunque apprezzare i principali e giustificare a sua decisione (Cass.17662/2024 e in ultimo 2602/2025).

Caterina Corrado Oliva

Riferimenti legislativi: art. 32, comma 1, n. 2, d.P.R n. 600/1973.
Corte di Cassazione: nn. 1576/2023; 35527/2023; 17662/2024; 2602/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3761/2024, depositata il 04/06/2024 – Pres. e Rel. Lunerti

Processo tributario – Soggetto contribuente - Dichiarazione TARI – Avvenuta presentazione – Invio mezzo fax – Onere probatorio – Omesso assolvimento - Ente locale – Mancata costituzione giudizio – Rileva – Confutazione produzione avversa – Mancato avveramento - Principio non contestazione – Rileva - Giudice primo grado – Fatto non contestato – Mancata considerazione – Riforma sentenza appellata – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
In caso di mancata costituzione in giudizio dell'ente locale resistente la prova fornita in giudizio dal contribuente circa l'avvenuto invio a mezzo fax della dichiarazione TARI diventa rilevante ai fini della decisione.
Questo in quanto, in base al principio di non contestazione, la mancata costituzione in giudizio impedisce la confutazione della produzione avversa e costituisce fatto non contestato per il Giudice.

COMMENTO

Il Giudice è tenuto ad applicare nel processo tributario le norme del codice di procedura civile subordinatamente al rispetto di due distinte condizioni ovvero che le disposizioni relative non riguardino un istituto già disciplinato dalla norma speciale del processo tributario e che comunque siano compatibili con la natura impugnatoria del rito fiscale.

Parte della dottrina ritiene applicabile nel processo tributario il principio di non contestazione di cui all'art. 115 c.p.c. quale legittima estensione del potere del Giudice circa la valutazione delle prove che si manifestano al suo interno.

Tuttavia neppure prima del 16 settembre 2022, data di vigenza dell'art. 4, comma 4 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che ha introdotto la prova testimoniale nel processo tributario, il principio di non contestazione trovava indistinta applicazione.

Infatti le dichiarazioni di terzi, ancorché sprovviste del valore probatorio della prova testimoniale, determinavano l'introduzione nel processo tributario di elementi di prova, di natura indiziaria, idonee a fondare il convincimento del Giudice eventualmente insieme ad altri elementi con adeguata motivazione.

Il principio di non contestazione nel processo civile non riguarda la parte contumace, stante l'espresso dettato del comma 1 dell'art. 115 del c.p.c.

In tal caso, non essendo contemplata nel giudizio tributario la dichiarazione di contumacia, non è da escludersi la non operatività del principio di non contestazione nei casi in cui l'Ufficio non si costituisce nel processo di primo grado.

A tal fine, non rilevando astrattamente neppure che possa ingenerarsi una disparità di trattamento fra le parti solo perché il ricorrente nel processo tributario è tenuto a costituirsi in giudizio affinché il Giudice possa decidere la causa, per il Giudice potrebbe risultare contraddittorio desumere la non contestazione unicamente dalla mera mancata costituzione in giudizio della parte resistente anziché dalla condotta processuale da essa realmente tenuta, che deve invece consistere nella contestazione attraverso l'allegazione di adeguate difese.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 115 c.p.c.; art. 2697 C.C.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione sentenza 9320 del 11 giugno 2003; Cassazione sentenza 443 del 17 gennaio 2002

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3779/2024, depositata il 05/06/2024 – Pres. e Rel. Pannullo.

Processo tributario – Soggetto contribuente – Immobile ceduto – Ente impositore – Rideterminazione valore compravendita – Notifica avviso rettifica liquidazione – Soggetto contribuente – Avvenuta opposizione – Giudizio sub judice – Rileva - Ente impositore – Determinazione plusvalenza tassabile - Notifica avviso accertamento – Soggetto contribuente – Avvenuta opposizione – Soccombenza primo grado – Formazione giudicato – Non rileva – Pagamento IRPEF dovuta – Non rileva – Giudizio avviso rettifica liquidazione – Accoglimento ricorso contribuente – Formazione giudicato – Rileva – Accertamento rapporto tributario controverso – Rileva - IRPEF pagata – Richiesta rimborso - Illegittimità diniego espresso – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione definitiva favorevole al contribuente riguardante la controversia avente ad oggetto l'avviso di rettifica e liquidazione notificato dall'ente impositore per la maggiore imposta di registro presuntivamente dovuta a seguito della rideterminazione del valore di compravendita di un immobile si riflette positivamente nel giudizio successivamente originatosi ad iniziativa dello stesso contribuente per il diniego espresso comunicato dall'ente impositore a seguito della richiesta di rimborso della maggiore IRPEF pagata in base all'avviso di accertamento per l'assoggettamento a tassazione della plusvalenza. Questo in quanto, non rilevando a tal fine neppure l'eventuale giudicato

sfavorevole formatosi nel giudizio relativo all'avviso di accertamento, a seguito del giudicato favorevole al contribuente nella controversia originaria riguardante l'avviso di rettifica e liquidazione, risulta caducato l'atto impositivo derivato notificato ai fini delle imposte dirette per mancanza sopravvenuta dell'obbligazione tributaria.

COMMENTO
Nel processo tributario l'esito favorevole al contribuente nel giudizio promosso per l'annullamento di un atto impositivo presupposto ingenera un fatto estintivo della pretesa tributaria che travolge tutti gli atti impositivi derivati, che rimangono così privi di titolo giustificativo per mancanza sopravvenuta dell'obbligazione tributaria.
A tal fine non rileva neppure l'eventuale giudicato sfavorevole al contribuente formatosi per gli atti impositivi derivati, che vengono dunque travolti in conseguenza dell'effetto espansivo del giudizio riguardante l'atto impositivo presupposto, come recato dall'art. 336 c.p.c.
Si noti che nel processo tributario il giudicato non esaurisce i propri effetti nel perimetro del giudizio ma ha una potenziale capacità espansiva anche in altri giudizi tra le stesse parti secondo le regole che disciplinano il giudicato esterno.
Tuttavia il limite dell'efficacia espansiva recata dal giudicato favorevole al contribuente potrebbe non riguardare automaticamente tutti i tributi riferibili ad altre annualità d'imposta, anche se presentano tratti genetici comuni rispetto alla fattispecie risolta dalla giurisprudenza e su cui si è formato poi il giudicato.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 336 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 26437 del 18 ottobre 2018

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3797/2024, depositata il 06/06/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Aquino.
Processo tributario – Soggetto contribuente – Agevolazione fiscale spettante – Ente impositore – Omesso riconoscimento – Soggetto contribuente – Richiesta rimborso – Diniego espresso - Giudizio diniego rimborso – Anno imposta 2010 – Giudicato favorevole contribuente – Rileva - Ente impositore – Anno imposta 2010 – Effettuazione rimborso – Rileva – Ente impositore – Agevolazione fiscale spettante Anni imposta successivi – Omessa applicazione - Soggetto contribuente – Proposizione ricorso ottemperanza – Oggettiva inammissibilità – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il giudizio per ottemperanza introdotto dal contribuente per fare accertare la mancata ottemperanza dell'ente impositore soccombente per annualità diverse rispetto a quelle oggetto della decisione per la quale si è formato il giudicato è inammissibile. Questo in quanto il Giudice è tenuto unicamente all'accertamento dell'effettiva portata precettiva della sentenza per cui si chiede l'esecuzione.

COMMENTO
Per il giudizio di ottemperanza risulta competente a decidere la Corte di Giustizia tributaria di primo grado se la sentenza passata in giudicato è stata da essa pronunciata mentre in ogni altro caso la competenza è della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado.
La CGT di primo grado è ugualmente competente a decidere nel caso di mancata impugnazione della sentenza di primo grado mentre quando il Giudice del gravame non decide la causa nel merito con dichiarazione di inammissibilità, di improcedibilità oppure di estinzione del giudizio, l'eventuale condanna alle spese resa in sentenza costituisce autonomo titolo esecutivo.
Analogamente, nel caso di sentenza di appello interamente confermativa di quella di primo grado, la competenza per il giudizio di ottemperanza è del Giudice di prime cure.

Il ricorso per ottemperanza deve essere indirizzato al Presidente della CGT competente e deve essere corredato, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato per la quale si chiede l'ottemperanza (prodotta in copia) e altresì all'originale (oppure copia autentica) dell'atto di messa in mora notificato.
Esso deve essere depositato alla segreteria, che poi cura la comunicazione all'Ufficio inadempiente, il quale entro il termine di venti giorni può trasmettere alla CGT le proprie osservazioni.
Scaduto il predetto termine, il Presidente assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza e fissa, entro e non oltre novanta giorni dal deposito, la data per la trattazione in camera di consiglio (partecipata ossia alla presenza delle parti), che viene comunicata alle parti almeno dieci giorni liberi prima e nella quale, Sentenza n:ite le medesime in contraddittorio, il Presidente adotta con sentenza immediatamente esecutiva i provvedimenti necessari per conseguire l'ottemperanza.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 70, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3881/2024, depositata il 11/06/2024 – Pres. e Rel. Perla.
Processo tributario – Tari – Ricorso avverso cartella di pagamento – Corretta notifica degli atti tributari – Prescrizione e Decadenza – Rigetto.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha respinto l'appello proposto dalla Società ricorrente riguardo una cartella di pagamento relativa alla TARI per gli anni d'imposta dal 2013 al 2018, confermando la sentenza di prime cure. La ricorrente contestava la prescrizione del credito, la decadenza dell'attività riscossiva ed il difetto di motivazione della sentenza impugnata. La Corte ha respinto l'appello, ritenendo valida la notifica della cartella e dichiarando inammissibili le contestazioni. Ha, inoltre, confermato la liquidazione delle spese processuali a carico della società ricorrente.
COMMENTO
La sentenza in esame affronta questioni fondamentali in materia di riscossione tributaria, in particolare in riferimento alla prescrizione del credito e alla decadenza dell'attività di riscossione. Il rigetto dell'appello proposto dalla società ricorrente conferma l'orientamento giurisprudenziale secondo cui la corretta notifica degli atti tributari è elemento imprescindibile per la validità della pretesa fiscale.
Nel caso di specie, la società ricorrente ha sollevato eccezioni sulla mancata notificazione degli atti presupposti, sostenendo che l'omissione della notifica di un atto prodromico comporta la nullità degli atti successivi, in applicazione del principio della nullità derivata. A sostegno di questa tesi, la Cassazione ha più volte ribadito che la mancata notifica dell'atto presupposto incide sulla legittimità della cartella esattoriale. Ad esempio, la sentenza Cass., sez. unite civ. n. 10012/2021 ha chiarito che la notifica dell'atto impositivo è un presupposto essenziale affinché la successiva cartella sia valida, e la sua omissione determina la nullità dell'intero procedimento di riscossione. Inoltre, l'art. 7 della l. n. 212/2000 (c.d. "Statuto del Contribuente") stabilisce che ogni atto impositivo deve essere adeguatamente motivato e preceduto da idonea comunicazione al contribuente.
La sentenza Cass. Civ., Sez. V, n. 26660/2023 ha ribadito che, in materia di tributi locali, la notifica degli atti impositivi deve avvenire nel rispetto delle norme previste, pena la loro nullità. La Corte ha confermato che, in caso di contestazione della notifica, spetta all'ente impositore fornire prova della sua regolare esecuzione, anche tramite documentazione telematica, purché idonea a dimostrare l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del destinatario. Inoltre, ha precisato che l'omessa notificazione di un avviso di accertamento

pregiudica la legittimità della successiva cartella di pagamento, rientrando nella fattispecie della nullità derivata. Questa pronuncia risulta essere conforme ad un orientamento giurisprudenziale consolidato, volto a garantire la tutela del diritto di difesa del contribuente e il rispetto delle procedure previste per la riscossione.
Il giudice ha, tuttavia, rigettato il motivo del ricorso sul presupposto della mancata notificazione, ritenendo che l'ente impositore avesse fornito prova documentale sufficiente della regolare notifica degli atti. In tal senso, la Corte ha richiamato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui la notificazione degli atti tributari può essere provata anche tramite la produzione di copia conforme dell'atto notificato, senza necessità di esibire l'originale (Cass. n. 25292/2018). Inoltre, la Corte ha richiamato l'art. 1335 c.c., il quale stabilisce che la comunicazione si presume conosciuta dal destinatario nel momento in cui giunge al suo indirizzo, salvo prova contraria.
Nel caso in esame, l'ente impositore ha documentato la regolare notifica della cartella di pagamento e l'iscrizione a ruolo, rendendo infondate le contestazioni del contribuente.
La società ricorrente contestava altresì la prescrizione del credito relativo alla TARI, sostenendo la mancata notifica dell'atto. La Corte di Cassazione ha evidenziato, con sentenza n. 15674/2022, che i tributi locali, come la TARI, si strutturano come prestazioni periodiche con connotati di autonomia nell'ambito di una *causa debendi* di tipo continuativo, in quanto l'utente è tenuto al pagamento in relazione al prolungarsi, sul piano temporale, della prestazione erogata dall'ente impositore o del beneficio da esso concesso. Non è quindi necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi: essi vanno considerati come obbligazioni periodiche o di durata e sono sottoposti alla prescrizione quinquennale, a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello cui si riferisce il tributo, ai sensi dell'art. 2948, n. 4 cod. civ.
La decisione si fonda su principi consolidati in materia di accertamento e riscossione dei tributi locali. In particolare, l'art. 1, comma 161, della l. n. 296/2006 ha innovato la previgente disciplina, che prevedeva termini decadenziali differenziati in base alle singole leggi speciali istitutive dei tributi locali. In passato, tali termini erano commisurati alla tipologia di entrata, all'oggetto e alla gravità della violazione: ad esempio, per la vecchia ICI, cinque anni per l'accertamento per omessa denuncia e tre anni per l'accertamento in rettifica; mentre per la TRASU tre anni per l'accertamento in rettifica e quattro anni per l'accertamento d'ufficio. La normativa attuale stabilisce invece un termine decadenziale unico per la notificazione dell'atto impositivo scaturente dall'attività accertata, fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Tale termine ha natura decadenziale: l'Ente titolare decade dal potere di pretendere il tributo se non compie tempestivamente un determinato atto, espressamente individuato dal legislatore come interruttivo del decorso del termine.
Questa sentenza conferma un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, ribadendo la centralità della corretta notifica degli atti tributari e l'onere probatorio in capo al contribuente in caso di contestazione. Si inserisce in un contesto normativo e giurisprudenziale volto a garantire il rispetto delle garanzie procedurali senza compromettere l'efficacia della riscossione tributaria. Da un punto di vista pratico, il caso evidenzia l'importanza per le imprese di monitorare attentamente la propria posizione fiscale, verificando con tempestività eventuali vizi negli atti notificati per poterli impugnare efficacemente. Inoltre, sottolinea la necessità di una solida difesa processuale, basata su elementi documentali chiari e circostanziati, per evitare il rigetto delle eccezioni sollevate.

Carla Desirèe Meringolo

Riferimenti normativi: art. 1 comma 161 l. n. 296/2006; art. 1335 c.c.; art.7 l. n. 212/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sez. Un., n. 10012/2021; Corte di Cassazione n.

25292/2018; n. 15674/2022; Cass. Civ., Sez. V, n. 26660/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3938/2024, depositata il 13/06/2024 – Pres. Perla, Rel. Blasi.

Processo tributario - Abuso del diritto – Beneficiario effettivo – Onere della prova – Disconoscimento della sostanza economica di una società holding – Compensazione spese.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si è pronunciata sull'appello proposto dalla società contribuente avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, che ha rigettato il ricorso contro l'avviso di accertamento relativo all'omessa applicazione della ritenuta del 26% su interessi e dividendi corrisposti nel 2015 alla propria controllante, società holding residente in Lussemburgo. L'Agenzia delle Entrate aveva contestato la natura abusiva dell'operazione, sostenendo che la società controllante fosse una società "*conduit*", priva di sostanza economica e interposta al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale.

La Corte di secondo grado ha accolto l'appello della contribuente, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria non abbia fornito elementi probatori sufficienti a dimostrare l'esistenza di un abuso del diritto, e ha annullato l'avviso di accertamento. Il Collegio ha ribadito che l'onere della prova in materia di abuso del diritto incombe sull'Amministrazione finanziaria e che la contribuente ha fornito elementi idonei a dimostrare la reale operatività della società controllante e la legittimità della sua struttura societaria.

COMMENTO

La sentenza in esame si inserisce in un filone giurisprudenziale volto a delimitare i confini dell'abuso del diritto in ambito fiscale, con particolare riferimento all'individuazione del beneficiario effettivo, concetto rilevante nei pagamenti cross-border di dividendi, interessi e royalties, sia sul piano convenzionale che del diritto unionale (benché beneficiario effettivo ed abuso non siano, sul piano teorico, concetti esattamente sovrapponibili).

Il “principio” del beneficiario effettivo, consolidato nella prassi della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) e della Corte di cassazione, impone una valutazione sostanziale delle strutture societarie al fine di evitare un uso artificioso dei regimi di esenzione previsti dalla normativa interna ed europea (cfr. CGUE, Sentenzae C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, c.d. "Sentenzae danesi").

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto la qualifica di beneficiario effettivo alla società controllante sulla base di una serie di elementi indiziari, tra cui la presunta obbligatorietà della redistribuzione dei proventi e l'assenza di un'attività economica effettiva. Senonché la Corte ha ritenuto che tali elementi non risultassero supportati da una prova adeguata e che l'Amministrazione finanziaria abbia operato un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico della contribuente l'onere di dimostrare la propria buona fede e la sostanza economica della struttura societaria. La decisione si allinea ai principi formulati dalla Corte di cassazione (Cass. Ord. 17746/2021), secondo cui l'onere della prova dell'abuso del diritto e della sussistenza di una costruzione artificiosa grava sull'Amministrazione.

Un aspetto particolarmente significativo della pronuncia riguarda il richiamo al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, che impone di valutare la reale operatività di una società sulla base degli elementi sostanziali e non meramente formali. La Corte ha ritenuto che la società controllante esercitasse una concreta attività economica, dimostrata dalla gestione degli investimenti e dall'impiego della liquidità per nuove acquisizioni societarie; e ciò opponendosi alla tesi erariale che faceva leva nella specie sulla coincidenza temporale tra la costituzione della holding e le operazioni di finanziamento.

In conclusione, la sentenza ribadisce la necessità di un rigoroso onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria in materia di contestazioni per abuso del diritto, ancor più incisivo alla luce del regime introdotto con la riforma dell'art.7, comma 5-bis, d.lgs n. 546/1992 (pur senza considerare lo speciale regime probatorio in materia di abuso di cui all'art. 10-bis della l. n. 212/00).

Eugenio Della Valle

Riferimenti normativi: dPR n. 600/1973, art. 26, comma 5; art. 27, comma 3; art. 26-quater; art. 27-bis; l. n. 212/2000, art. 10-bis; d.lgs. n. 546/1992, art. 7, comma 5-bis.
Riferimenti giurisprudenziali: CGUE, C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 (Sentenze danesi); Cass. n. Ord. 17746/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4074/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Laudiero.
Processo tributario - Spese del giudizio – Principio di soccombenza – Soccombenza virtuale – Compensazione delle spese.

SINTESI DELLA SENTENZA
La regolamentazione delle spese nel processo tributario trova codificazione nell'art. 15 del d.lgs. 546/92 che contiene il principio generale di responsabilità per le spese del giudizio. La norma ricalca la formulazione dell'art. 91 cpc secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di lite sostenute dalla parte vittoriosa salvo il potere di compensazione rimesso al giudice in base alla regola dell'art. 92 cpc cui la disposizione tributaria fa espresso rinvio. Il regime delle spese fondato sul principio di soccombenza è stato introdotto nel processo tributario in attuazione della delega di cui alla L. 413/91 sia per dare attuazione al precetto costituzionale del diritto di difesa (art. 24 Cost.) che verrebbe menomato se una parte per ottenere tutela dovesse subire un sacrificio patrimoniale quale conseguenza della prevista obbligatorietà della assistenza tecnico professionale (per le controversie di valore superiore ad € 2.582,28) ai sensi dell'art. 12 d.lgs. 546/92.

COMMENTO
La sentenza affronta il tema del regime delle spese del giudizio, introdotto nel processo tributario in attuazione della delega contenuta nella legge n. 413/1991 (nella vigenza del d.P.R. n. 636/1972 non era previsto il regime delle spese di lite), per adeguarsi al precetto costituzionale del diritto di difesa (art. 24 Cost.).
Pur nella sua semplicità offre taluni spunti di riflessione, anche alla luce della recente novella legislativa (art. 1 d.lgs. 220/2023).
La regola generale è che la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza (art. 15 c. 1 d.lgs. 546/92).
La disposizione ricalca l'art. 91 cpc e per giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione, al fine della distribuzione dell'onere delle spese del processo tra le parti, essenziale criterio rivelatore della soccombenza è stato rinvenuto nell'aver dato causa al giudizio, per cui la soccombenza non è esclusa dalla circostanza che, una volta convenuta in giudizio, la parte sia rimasta contumace o abbia riconosciuto come fondata la pretesa che aveva prima lasciato insoddisfatta, così da renderne necessario l'accertamento giudiziale (Cass. Ord. 32319/2024).
Correlato al diritto di difesa (art. 24 Cost.) è altresì il principio della soccombenza virtuale, quale regola da applicare nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere, per cui il Giudice debba comunque liquidare le spese di giudizio secondo il criterio della cd soccombenza virtuale, ovvero secondo quello che sarebbe stato l'esito del processo ove la cessazione non fosse intervenuta, apprezzato secondo una sommaria delibazione del merito della pretesa azionata.

Nel contenzioso tributario tale regola generale trova, tuttavia, una deroga all'art. 46 d.lgs. 546/92 ed infatti in tema di spese processuali, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge (non infrequente le ipotesi varie di rottamazione, definizione agevolate, condoni …) le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.
Diversamente il giudice di merito, ove non si sia in presenza di definizione di pendenze tributarie previste dalla legge, dovrebbe liquidare le spese secondo il criterio della soccombenza virtuale, salvo che non ritenga sussistenti gravi ed eccezionali ragioni, espressamente motivate, che giustifichino la compensazione delle spese di lite (Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 03/04/2018, n. 8090).
Tra queste ultime si annoverano le ipotesi di annullamento in autotutela, per cui è stato affermato che in tema di processo tributario, alla estinzione del giudizio ex art. 46, comma 1, del d.lgs.n. 546 del 1992, per cessazione della materia del contendere determinata dall'annullamento in autotutela dell'atto impugnato, non si correla necessariamente la condanna alle spese secondo la regola della soccombenza virtuale nel caso in cui le specifiche circostanze della controversia decisa denotino un comportamento processuale dell'amministrazione conforme al principio di lealtà, ai sensi dell'art. 88 cod. proc. civ. (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 29/11/2023, n. 33157).
Quanto alla compensazione delle spese di lite del giudizio tributario è possibile (art. 15 c. 2 d.lgs. 546/92) solo in caso di soccombenza reciproca, ovvero in presenza di gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate nella sentenza; fra queste sono state indicate le situazioni di obiettiva incertezza sul diritto controverso, la novità delle questioni di fatto o di diritto, la mancanza di un orientamento giurisprudenziale univoco e consolidato, modifiche normative, pronunce della Corte costituzionale o della Corte di giustizia dell'UE (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 27/08/2024, n. 23134).
Da ultimo il d.lgs. 220/2023 ha inserito l'ulteriore previsione di compensazione delle spese legali quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio.
Ai fini della compensazione delle spese di lite i documenti devono: 1) essere "decisivi" e di tale decisività il Giudice dovrà dare atto in motivazione, in modo chiaro e logico, incorrendo diversamente in violazione di legge; 2) essere stati prodotti solo nel corso del giudizio.
Quest'ultimo inciso si colloca nella ratio generale della riforma fiscale di disincentivare, o comunque deflazionare il più possibile, il ricorso al rimedio giurisdizionale, valorizzando la fase amministrativa nella quale la parte contribuente è tenuta ad offrire in comunicazione all'Amministrazione finanziaria la documentazione a supporto della propria posizione.
Si ritiene, tuttavia, che la disposizione debba essere coordinata con l'art. 32 c. 6 d.P.R. 600/1973, poiché vi potrebbe essere il caso in cui il contribuente fosse impossibilitato a produrre i documenti ritenuti decisivi dal Giudice nella fase amministrativa, per causa a lui non imputabili.
In tal caso la sanzione della compensazione delle spese violerebbe il precetto costituzionale del diritto di difesa (art. 24 Cost.), mentre, da un punto di vista operativo, appare un'ipotesi di scuola quella per cui il contribuente, in possesso di documenti decisivi che possano arrestare già nella fase embrionale l'eventuale pretesa erariale, ometta di produrli incorrendo nei successivi atti di accertamento esecutivo.

Roberto Ferri
Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: art. 15 d.lgs. 546/92, art. 19 l. 111/2023, art. 1 d.lgs. n. 220/2023, art. 91 cpc.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ord. 32319/2024, Cass. 25.5.2020 n. 9599, Cass. 29.5.2018 n. 13498, Cass. n. 6722/1988, Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 03/04/2018, n. 8090, Cass. sez. 6-5,

ord. 9 novembre 2017, n. 26616, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 29/11/2023, n. 33157, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 27/08/2024, n. 23134.
Prassi: Dossier del Senato dell'11 dicembre 2023 (A.G. 93), Circ. 98/E 23.04.1996, Circ. 79/E 28.03.1996.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4267/2024, depositata il 25/06/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Mercurio.
Processo tributario – Mancanza motivi specifici impugnazione – Sinteticità appello – Inammissibilità appello – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'atto di appello deve contenere una parte volitiva, con cui si indicano le questioni e i punti contestati della sentenza impugnata, e una parte argomentativa, che confuti le ragioni addotte dal primo giudice, senza rivestire particolari forme sacramentali, né contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione, tenuto conto della permanente natura di 'revisio prioris instantiae' del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata. In buona sostanza, non si può ritenere che vi sia un'incertezza sui motivi specifici, tale da comportare una dichiarazione di inammissibilità, nel caso in cui l'impugnazione sebbene sintetica, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi dall'intero atto di impugnazione nel suo complesso.
Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, ai fini dell'eventuale rettifica, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria - qualora ritengano insufficienti i valori indicati negli atti - possono procedere alla valutazione con metodo comparativo, purché gli elementi di confronto siano attuali e nello stesso tempo possiedano elementi di omogeneità nei valori di mercato, nelle condizioni e nei parametri economici. Nel caso di specie, il Collegio di primo grado ha messo in luce la scarsa fondatezza del metodo sintetico-comparativo di stima utilizzato dall'Agenzia e non supportato da idonea documentazione.
In applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., non può essere negato il valore probatorio alle consulenze tecniche prodotte in causa da una delle parti senza indicare i motivi per cui ne è stata esclusa la rilevanza ed è stato, invece, attribuito valore probatorio solo alle indagini tecniche della controparte, considerate come facenti piena prova, così recependo, senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione: il corretto assolvimento dell'obbligo motivazionale gravante sul giudice non può prescindere dalla quantità e dalla complessità delle deduzioni e degli elementi probatori forniti dalle parti ed acquisiti al processo.

COMMENTO
La decisione in esame reca due distinte motivazioni degne di nota. La prima è relativa alla redazione dell'atto di appello e alla necessità che lo stesso contenga specifici motivi di impugnazione; la seconda concerne la metodologia posta in essere dall'Amministrazione finanziaria e la documentazione idonea a supportare un accertamento di maggior valore in relazione a beni immobili o diritti reali immobiliari. Da questa motivazione, deriva il corollario concernente la valutazione delle prove da parte del giudice.
Il primo punto si fonda sulla sentenza della Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 27199/2017, secondo cui l'impugnazione deve contenere una chiara individuazione delle questioni contestate della sentenza impugnata e delle relative doglianze, con una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. Non è pertanto necessario che l'atto di appello debba rivestire particolari forme, ovvero che debba contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado. Ne deriva che non può sussistere una delibazione di inammissibilità laddove l'atto di appello sia sì sintetico, ma contenga motivi inequivocabili e ricavabili da una analisi sistematica dell'atto di impugnazione. La seconda parte della pronuncia afferma il principio

secondo cui l'Amministrazione finanziaria può utilizzate il metodo comparativo solo se sussista attualità degli elementi di confronto e omogeneità rispetto ai valori di mercato. Nel caso di specie, il Collegio di primo grado ha messo in luce la scarsa fondatezza del metodo sintetico-comparativo di stima utilizzato dall'Agenzia (anche non supportato da idonea documentazione) e tale motivazione non si prestava all'eccezione di vizio motivazionale di cui all'appello che chiedeva la riforma della sentenza impugnata.
Da questo principio deriva il corollario in merito alla violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. Il primo articolo riguarda la disponibilità delle prove e quali il giudice deve porre a fondamento della decisione mentre l'art. 116 citato fa riferimento alla valutazione delle prove secondo il prudente apprezzamento dell'organo giudicante. In linea astratta, una violazione delle suddette norme non può porsi in caso di una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo allorché si dimostri che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione. Nel caso in esame, non è stato conferito il giusto rilievo alla consulenza tecnica di una parte e, allo stesso tempo, è stato attribuito valore probatorio alle indagini tecniche dell'altra, considerate come facenti piena prova - così recependo, senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione.

Raffaele Sgambato

Riferimenti normativi: art. 53 decreto legislativo n. 546/1992, art. 115 e 116 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione. SS.UU. n. 27199/2017, Cass., Ord. n. 1229/2019; Cass., Ord. n. 31487/2019; Cass., Ord. n. 27000/2016)

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15, Sentenza n. 4344/2024, depositata il 28/06/2024, Pres. e Rel. Mazzi.
Processo tributario - Imposta regionale sulla benzina per autotrazione - IRBA –Legge che sopprime il tributo e salva gli effetti delle obbligazioni già insorte — l'Ufficio preserva il contenzioso sino a sentenza che rileva cntrasto con normativa unionale Condotta dell'Ufficio improntata a diligenza - Cessata materia del contendere - Compensazione delle spese di giudizio – Sussistenza dei giusti motivi - Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA
In presenza di una norma di legge che, pur sopprimendo un tributo (nel caso di specie, l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione), faccia espressamente salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, è da considerarsi improntata a diligenza la condotta dell'Ufficio che - nonostante *medio tempore* e già in pendenza del giudizio in primo grado, la disciplina istitutiva del tributo sia stata dichiarata illegittima *ab origine* per contrasto con la normativa unionale e in specie con l'art. 1 § 2 della Direttiva 2008/118/CE dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (ord. 9 novembre 2021, C-255/2020) - preservi pendente il contenzioso relativo agli atti impositivi *ratione temporis* legittimamente emessi, salvo provvedere al loro annullamento in autotutela una volta intervenuta una definitiva pronuncia chiarificatoria in merito all'applicazione della normativa in questione da parte della Corte di Cassazione (nella specie Cass. sentenza n. 14790/2023): onde la ricorrenza dei giusti motivi per disporre l'integrale compensazione delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio di merito.

COMMENTO
La disciplina in ordine alle spese di lite per il caso in cui il giudizio tributario si estingua per cessata materia del contendere a seguito dell'annullamento in autotutela dell'atto impugnato

da parte dell'Ufficio finanziario, è stata oggetto nel tempo di non pochi interventi: e normativi e giurisprudenziali.
Merita qui farne sintetica memoria.
L'originaria normativa recata dall'art. 46, comma 3, d.lgs.n. 546/1992, nel disporre *tout court* la compensazione delle spese di lite tra le parti laddove la declaratoria di estinzione del giudizio fosse dipesa da cessata materia del contendere, finiva per ricomprendere nella sua orbita di applicazione anche la fattispecie che qui interessa: ovverosia i casi in cui la cessazione della materia del contendere fosse seguita all'avvenuto riconoscimento da parte dell'Ufficio dell'illegittimità/infondatezza dell'atto impugnato con suo conseguente annullamento in autotutela. A fronte di una espressa disposizione di tal fatta, non potendo invero trovare applicazione il criterio della cd. "soccombenza virtuale" di matrice processualcivilistica.
I profili di irragionevolezza (oltreché di lesività del diritto di difesa) sottesi ad una simile soluzione normativa in danno del contribuente che avesse promosso (e si fosse trovato costretto a promuovere) l'azione avverso un atto impositivo dipoi riconosciuto meritevole di annullamento dalla stessa amministrazione finanziaria, erano stati sin da subito evidenziati e rimessi allo scrutinio della Corte Costituzionale. La quale - dopo un primo pronunciamento di segno negativo (Corte Cost. sentenza n. 53/1998) facente leva su di una asserita "spiccata specificità del processo tributario" fatto dipendere dal tipo di "rapporto sostanziale oggetto del giudizio" - addiveniva dipoi a diverse determinazioni con la successiva sentenza n. 274/2005. In tale occasione, invero, la Corte – peraltro con interessante richiamo a quanto espressamente disposto, in merito, dall'art. 23 comma 7, lg. 1034/1971 sul processo amministrativo - interveniva in chiave interpretativa circoscrivendo la legittimità costituzionale della disposizione in ordine alla compensazione delle spese di lite recata dall'art. 46 comma 3 cit. ai soli casi in cui la cessata materia del contendere dipendesse da definizioni delle pendenze tributarie previsti *ex lege* (segnatamente in ragione di normative para-condonistiche). Negli altri casi – e dunque anche per l'ipotesi in cui l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere avesse fatto seguito all'intervenuto annullamento in autotutela dell'atto oggetto di causa ad opera dell'Ufficio - dovendo invece trovare applicazione la regola generale di cui all'art. 15, comma 1 d.lgs.546/1992 secondo cui le spese di lite seguono la soccombenza (cd. principio del *victus victoris*), salva la possibilità per il giudice tributario di disporne la compensazione nei soli casi di soccombenza reciproca ovvero al ricorrere di gravi ed eccezionali ragioni peraltro da motivare espressamente in sentenza.
Questo il quadro normativo di riferimento che – salvo quanto si dirà fra breve con riguardo all'intervento di modifica in ultimo apportato dal d.lgs.220/2023 – è rimasto sostanzialmente immutato da allora: e rispetto al quale si sono registrati, di recente, alcuni interessanti arresti della Suprema Corte di Cassazione.
In particolare e da ultimo, la Suprema Corte - dopo aver ricordato come, nel processo tributario, il rispetto dei principi costituzionali di ragionevolezza, di parità delle parti e del "giusto processo" impongano che, alla cessazione della materia del contendere a seguito di annullamento dell'atto impugnato in sede di autotutela, si correli in via di principio la condanna alle spese secondo la regola della soccombenza virtuale: pena, altrimenti, il riconoscimento alla parte pubblica di un trattamento privilegiato privo di obiettiva giustificazione - ha altresì soggiunto che laddove l'annullamento non consegua ad una manifesta illegittimità del provvedimento impugnato sussistente sin dal momento della sua emanazione quanto piuttosto maturi in un contesto di obiettiva complessità della materia oggetto di intervento chiarificatorio ad opera di apposita norma interpretativa, detto annullamento costituirebbe un comportamento processuale conforme al principio di lealtà, ai sensi dell'art. 88 c.p.c., suscettibile essere premiato con la compensazione delle spese (Cass. sentenza n. 3556/2024, in termini già sentenza n:.18459/2023).

Ed è in un panorama giurisprudenziale siffatto che ha da inquadrarsi e collocarsi la pronuncia in rassegna che sembra, appunto, evocare i (e fare applicazione dei) principi di diritto sopra riportati.
Ci permettiamo peraltro di osservare che, nel caso di specie, il giudice d'appello sembra giustificare la compensazione delle spese di lite ricollegando temporalmente l'adozione dell'atto di annullamento in autotutela dell'avviso impugnato da parte dell'Ufficio non tanto ad un'intervenuta norma interpretativa atta a chiarire un contesto normativo complesso e oggetto di orientamenti esegetici difformi (come ad esempio potrebbe dirsi con riferimento alla nota vicenda che ha interessato i termini di applicabilità dell'art. 20 d.P.R. 131/1986), quanto ad una sentenza della Corte di Cassazione nella quale i giudici di legittimità hanno invece e piuttosto ricordato che la verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti deve essere effettuata d'ufficio dal giudice, tenuto all'applicazione di queste ultime, per cui il relativo controllo non è condizionato, nel giudizio di primo grado, alla proposizione di un'apposita eccezione, né, in quello di impugnazione, alla formulazione di uno specifico motivo, dovendo, altresì, esercitarsi anche in sede di legittimità, ove non siano necessari nuovi accertamenti in fatto.
Ora, se si considera che, nella vicenda in rassegna, la normativa istitutiva del prelievo tributario di cui si discuteva era stata dichiarata dalla Corte di Giustizia UE *ab origine* incompatibile con il diritto eurounionale perché in contrasto con l'art. 1 § 2 della direttiva 2008/118/CE con una pronuncia del 9 novembre 2021 - dunque, presumibilmente, intervenuta quando il giudizio di cui si discorre era pendente in primo grado – di difficile giustificazione si appalesa la scelta dell'Ufficio che, nonostante una sentenza di prime cure che correttamente faceva leva sull'intervenuto pronunciamento del giudice comunitario per accogliere le tesi difensive della parte contribuente, ha ritenuto comunque promuovere il giudizio d'appello, salvo poi successivamente annullare l'atto oggetto del contendere al sopraggiungere di una sentenza della Corte di Cassazione che sembra, piuttosto e semmai, suonare a larvata reprimenda di simili condotte processuali. A maggior ragione se si considera la funzione paragiustiziale da sempre riservata dal sistema agli Uffici finanziari e da ultimo esaltata dalla riforma fiscale oggi *in itinere*.
Da cui le nostre perplessità in ordine alla scelta del giudice di appello, in un contesto processuale siffatto, di ravvisare, nel caso di specie, quelle gravi ed eccezionali ragioni richieste dal legislatore tali da giustificare la compensazione delle spese di lite di entrambi i gradi di merito.
Il cerchio non può che chiudersi ricordando, giusto per inciso, come il legislatore della riforma sia intervenuto *in medias res* con il d.lgs.220/2023 prevedendo sia disposta in tutto o in parte la compensazione delle spese di lite non solo in caso di soccombenza reciproca ovvero in caso di motivate gravi ed eccezionali ragioni, ma altresì nelle ipotesi in cui la parte sia risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi, da essa prodotti solo nel corso del giudizio: con ciò apportando una modifica al disposto dell'art. 15 comma 2 cit. su cui potrebbero nutrirsi non poche riserve di legittimità costituzionale.

Laura Castaldi

Riferimenti normativi: art. 17 d.lgs. n. 398/1990; art. 15 e 46 d.lgs.n. 546/1992, art. 1, art. 88 e 100 c.p.c., art. 1, comma 628, l. n. 178/2020, art. 1 § 2 della Direttiva 2008/118/CE.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia dell'Unione Europea: ord. 9 novembre 2021, C-255/20. Corte Cost. Sentenza n. n. 53/98; n. 274/05. Corte di Cassazione: Sentenza n:. n. 3556/24;18459/23; 14790/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4349/2024, depositata il 28/06/2024 – Pres. e Rel. Filocamo.

Processo tributario - Cartella di pagamento - Tari – Omessa liquidazione – Avviso di accertamento presupposto – Vizio di notifica – Deposito documenti in appello – Limiti – Vecchia disciplina art. 58 d.lgs. n. 546/1992 – Modifiche normative d.lgs. n. 220/2023 – Nuovo comma terzo art. 58 d.lgs.546/1992.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel processo tributario, alla luce del principio di specialità espresso dall'art. 1, comma secondo, del d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546 – in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima – non trova applicazione la preclusione alla produzione documentale in appello di cui all'art. 345, comma terzo, cod. proc. civ., potendo le parti provvedervi anche per documenti preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado.

È legittimo dunque ex art. 58, comma secondo, d.lgs.n. 546 del 1992, vigente *ratione temporis*, la produzione in appello di "nuovi documenti": tali dovendosi intendere non solo i documenti materialmente venuti ad esistenza successivamente al primo grado di giudizio, bensì anche quelli non prodotti in prima istanza o prodotti irritualmente e in tal modo correttamente non presi in considerazione dalla Corte di Giustizia tributaria di primo grado (come, nel caso di specie, la documentazione probatoria attestante la notifica delle cartelle di pagamento oggetto del contenzioso).

COMMENTO

Con riguardo alla produzione di "nuove prove" e "nuovi documenti" in appello, il previgente art. 58, d.lgs. n. 546 del 1992, disponeva che: "Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti".

Consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità formatosi in argomento ha costantemente ritenuto legittimo, nel processo tributario, il deposito in appello di nuovi documenti: intendendo per tali non solo i documenti materialmente venuti ad esistenza successivamente al primo grado di giudizio, ma anche quelli preesistenti ma non prodotti in prima istanza o prodotti irritualmente e in tal modo correttamente non presi in considerazione dalla Corte di Giustizia tributaria di primo grado. E in questi termini si è espressa anche la sentenza in rassegna.

Sul punto, peraltro, il d.lgs.30/12/2023, n. 220, ha apportato significative modifiche.

Invero la disposizione oggi vigente non ammette la produzione di nuovi documenti in appello salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. In termini ancora più stringenti, il comma terzo dell'art. 58 preclude in assoluto il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis.

Stante quanto previsto dall'art. 4, d.lgs. n. 220 del 2023, il novellato art. 58 trova applicazione con riferimento ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del decreto.

Un siffatto regime temporale ingenera fondati dubbi di legittimità costituzionale, sotto il profilo della possibile lesione del diritto di difesa di quelle parti processuali che, intervenuta la modifica normativa, prima della sua entrata in vigore non sono state messe in grado, *medio tempore*, di sopperire altrimenti ad eventuali deficienze di produzione documentale: tali dovendosi considerare, segnatamente, tutti coloro che avevano già visto spirare il termine di deposito dei documenti in primo grado e al contempo non erano in condizione di proporre appello non essendo ancora intervenuto il deposito della sentenza di prime cure.

Altrettanti dubbi di legittimità costituzionale sono ingenerati dal comma terzo dell'art. 58 cit., almeno in relazione alla neointrodotta impossibilità, per la parte pubblica, di depositare la prova della notifica dell'atto impugnato in appello, con conseguente rischio di disparità di trattamento tra le parti in causa (cfr., a tal proposito, da ultimo, C.G.T. II Campania 9.7.2024 n. 1658/16/24).
Pro futuro, occorre chiedersi se la giurisprudenza, anche al fine di superare le citate criticità costituzionali, muoverà verso possibili chiavi di lettura interpretativo-estensive della "causa non imputabile" di cui al comma primo dell'art. 58, tali da farvi rientrare anche le fattispecie penalizzate dal cambiamento di regime operato dal d.lgs. n. 220 del 2023 cui si è fatto richiamo sopra.

Chiara Esposito

Riferimenti normativi: d.lgs n. 546 del 1992, art. 58; d.lgs n. 220 del 2023, artt. 1,4.
Riferimenti giurisprudenziali: C.G.T. II Campania 9.7.2024 n. 1658/16/24; Corte di Cassazione Civ., Sez. 5, sentenza n. 19368 del 07/07/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4543/2024, depositata il 08/07/2024 – Pres. e Rel. Maio.
Processo tributario – Rimborso IVA – Istanza di rimborso – Termine perentorio – Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA
In virtù della perentorietà del termine biennale per il rimborso IVA, previsto dall'art. 21, comma 2, d.lgs.546/1992, l'onere della prova sulla tempestività della richiesta grava sul contribuente.

COMMENTO
La recente sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ribadisce un principio consolidato in materia di rimborsi IVA: il contribuente che intende far valere il proprio diritto al rimborso è tenuto a dimostrarne i presupposti e la tempestività della relativa istanza.
Il caso in esame riguarda un contribuente che aveva presentato istanza di rimborso IVA per l'anno 2012 solo nel 2019, ben oltre il termine biennale, di natura perentoria, stabilito dall'art. 21, comma 2, del d.lgs.546/1992 (*id est*, due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione). L'Agenzia delle Entrate aveva quindi respinto l'istanza per intervenuta decadenza. Il giudice di primo grado aveva confermato tale decisione in considerazione del fatto che, il contribuente aveva presentato, nel 2017, una dichiarazione integrativa per l'anno 2013, nella quale non era stato riportato il credito IVA dell'anno 2012.
In appello, il contribuente ha contestato l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria accolta dalla sentenza del giudice di primo grado, sostenendo di essere venuto a conoscenza dell'esistenza del credito IVA solo successivamente alla presentazione della dichiarazione integrativa.
La Corte, tuttavia, ha rigettato il ricorso sul presupposto che il contribuente non ha fornito elementi idonei a dimostrare la tempestività della propria richiesta.
Tale decisione si inserisce in un orientamento giurisprudenziale (cfr. Cass. n. 2834/2020), ormai consolidato secondo cui spetta al contribuente provare il presupposto del diritto al rimborso, inclusa la prova della tempestività della richiesta.

Giuseppe Emiliano Zucco

Riferimenti normativi: d.lgs.546/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 2834/2020; 14998/2023; 6550/2012; 29613/2011.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4648/2024, depositata il 12/07/2024 – Pres. e Rel. Lepore.

Processo tributario – Impugnabilità condizionata estratto di ruolo – Applicabilità ai processi anche non tributari in corso – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il principio introdotto con il nuovo comma 4-bis nell'art. 12 d.P.R. n. 602/73 ad opera dell'art. 3-bis d.l. n. 146/21, secondo il quale l'estratto di ruolo non è impugnabile e il ruolo e la cartella di pagamento che si pretende non notificata sono impugnabili a condizione che il contribuente dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione ad una procedura di appalto, oppure che la riscossione di somme dovutegli da soggetti pubblici o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione, si applica ai processi pendenti anche non tributari.

COMMENTO

Con il nuovo comma 4-bis inserito nell'impianto dell'art. 12 del d.P.R. n. 602/73 è stato previsto che: "*Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs.18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del preSentenza n:e decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione*".

Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata possono quindi essere direttamente impugnati in tre casi: 1) pregiudizio per la partecipazione a procedura di appalto; 2) blocco di pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione; 3) perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica Amministrazione.

Di tale novella normativa hanno avuto modo di occuparsi, di recente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 26283/22, laddove è stato affermato che: "*In tema di riscossione a mezzo ruolo, l'art. 3-bis del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, inserito in sede di conversione dalla l. 17 dicembre 2021, n. 215, col quale, novellando l'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stato inserito il comma 4-bis, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata (…)*".

Pietro Rossomando

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73; d.l. 146/21.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 26283/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5202/2024, depositata il 11/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Parziale accoglimento ricorso – Soggetto contribuente – Giudizio secondo grado – Proposizione appello principale – Istanza sospensione cautelare – Fumus boni juris – Periculum in mora – Obbligo presenza congiunta – Sussiste – Decisione primo grado – Conseguenze pregiudizievoli – Argomentazioni generiche assertive – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Istanza sospensione cautelare – Legittimità rigetto – Consegue

SINTESI DELLA SENTENZA
Nel processo tributario, l'introduzione in secondo grado della facoltà di proporre l'istanza di sospensione cautelare non esime mai il contribuente/appellante dal provare i fondamenti della domanda. Questo in quanto, anche se in primo grado il ricorso introduttivo è stato parzialmente accolto, ai fini dell'accoglimento dell'istanza di sospensione cautelare in secondo grado il Giudice è comunque tenuto alla nuova verifica della presenza congiunta di *fumus boni juris* e *periculum in mora* che comprovino le conseguenze pregiudizievoli conseguenti all'esecuzione della sentenza di primo grado, non essendo sufficiente il mero rimando ad argomentazioni generiche e/o assertive.

COMMENTO
L'introduzione nel processo tributario dell'istanza di sospensione cautelare impone attenzione in quanto, in base all'articolo 1, comma 1, lett. t) del d.lgs. 220/2023 che ha introdotto l'articolo 47-ter nelle norme che regolano il processo tributario, il Giudice può definire il giudizio in esito alla stessa.
Infatti, fatta eccezione per la pronuncia su reclamo, il Giudice (in forma monocratica o come collegio), a seguito di decisione della domanda cautelare, ove siano trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso, previo accertamento della completezza del contraddittorio e dell'istruttoria e Sentenza n:ite sul punto le parti costituite, possono definire in camera di consiglio il giudizio con sentenza in forma semplificata.
Questo salvo che una delle parti dichiari di voler proporre motivi aggiunti ovvero regolamento di giurisdizione e in questo caso, in presenza della ricorrenza dei presupposti, il Giudice dispone l'integrazione del contraddittorio o il rinvio per consentire la proposizione dei motivi aggiunti, ovvero del regolamento di giurisdizione e fissa contestualmente la data per il prosieguo della trattazione.
La sentenza in forma semplificata consegue al necessario vaglio del Giudice in ordine alla manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso e in tali ipotesi, la motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme.
In pratica, in caso di ricorso notificato successivamente al 4 gennaio 2024, la proposizione dell'istanza di sospensione cautelare consente al Giudice di decidere il giudizio nel merito con il rischio della sua definizione immediata senza che il ricorrente/appellante possa discutere in maniera approfondita il merito delle questioni.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 47, d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5248/2024, depositata il 16/08/2024 – Pres. Picone, Rel. Aquino.
Processo tributario – Riassunzione causa – Atto impugnazione – Esclusione – Attività impulso processuale – Rileva – Prosecuzione giudizio – Rileva – Parti processuali – Posizione processuale originaria – Rileva – Perimetro decisionale – Norme diritto - Violazione falsa applicazione - Giudice rinvio – Sentenza cassata - Obbligo uniformazione – Vizi motivazione – Punti decisivi controversia – Giudice rinvio – Sentenza cassata - Fatti precedentemente accertati – Libera valutazione – Apprezzamento complessivo – Statuizione sostitutiva – Sentenza cassata – Dichiarazione sostitutiva atto notorio – Giudice rinvio – Scrutinio ammissibilità probatoria – Rileva.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nel processo tributario la riassunzione della causa non si configura come atto di impugnazione bensì quale atto di impulso processuale rilevante per la prosecuzione del giudizio, dove le parti processuali mantengono la posizione processuale originaria.
Pertanto il perimetro decisionale del Giudice del rinvio può riguardare lo scrutinio circa l'ammissibilità probatoria di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio prodotta nel grado di merito,

ben potendo decidere alternativamente in ordine alla violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, dove ha obbligo di uniformarsi alla statuizione del giudice di legittimità oppure in ordine a vizi di motivazione riguardanti punti decisivi della controversia, dove invece ha facoltà di valutare liberamente l'apprezzamento complessivo di fatti precedentemente accertamenti per giungere ad una statuizione sostitutiva.

COMMENTO

Quando la Corte di cassazione rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di primo o secondo grado, la riassunzione del giudizio deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili in base all'art. 63, comma 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; in difetto il giudizio si estingue e viene ripristinata la pretesa recata dell'atto originariamente impugnato.
Il termine di sei mesi per la riassunzione, precedentemente pari ad un anno, è stato ridotto dall'articolo 9 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 e si applica per le Sentenzae depositate dal 1° gennaio 2016.
La novella è intervenuta con l'obiettivo di accelerare la definitiva conclusione del processo, come anche ricordato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015.
Il Giudice del rinvio deve sempre individuare il principio di diritto al quale ha l'obbligo di uniformarsi per valutare le questioni che gli sono rimesse e che dunque sono ancora pendenti. In questo senso occorre distinguere tra pronuncia di rinvio intervenuta per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, in base all'art. 360, comma 1, n. 3 del c.p.c. oppure per omesso esame di un fatto decisivo già oggetto di discussione tra le parti, in base all'art. 360, comma 1, n. 5 del c.p.c.
L'enunciazione del principio di diritto può dare rilevanza giuridica a fatti non presi opportunamente in considerazione dal Giudice di merito al momento in cui ha pronunciato la sentenza cassata mentre nel secondo caso il Giudice del rinvio ha l'obbligo di una nuova valutazione della prova perché la decisone necessita di un approfondimento dei fatti che conSentenza n:a di colmare le lacune riscontrate.
In base al combinato disposto dell'art. 63 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 394 c.p.c. non sono infine consentite domande o eccezioni nuove, né sono ammessi nuovi mezzi di prova o conclusioni diverse, salvo che la necessità sussista in base alla sentenza di Cassazione.
In questo senso il dovere del giudice del rinvio di uniformarsi al principio di diritto enunciato dal Giudice di legittimità non sussiste soltanto laddove la disciplina oggetto di decisione sia stata riformata o abrogata dal c.d. *ius superveniens* mentre costui deve comunque attivarsi ai fini decisori in quanto non equiparabile allo *ius superveniens*, laddove sia intervenuto un mutamento di indirizzo della giurisprudenza di legittimità, anche se la sentenza è stata emessa a Sezioni Unite.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 63, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5379/2024, depositata il 28/8/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Processo tributario – Contraddittorio preventivo – Prova di resistenza – Tributi armonizzati – IVA – Neutralità dell'imposta.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza accoglie l'appello della società contribuente, ritenendo nel merito, ai fini IRES, provato che lo stato di agibilità e di non ultimazione dei lavori, attestato da due perizie di stima, costituisse

elemento sufficiente per considerare provata l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla volontà del soggetto, che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto (trattandosi peraltro dell'unico immobile posseduto). Ma soprattutto, i giudici ritengono rilevante evidenziare che la contribuente ha fornito la c.d. prova di resistenza che comporta, per giurisprudenza costante della Suprema Corte di Cassazione, la nullità dell'accertamento sotto il profilo del tributo armonizzato IVA, atteso che, se fosse stato attivato il contraddittorio endoprocedimentale, il contribuente avrebbe ben potuto e fondatamente contestare le pretese dell'Ufficio e inibire l'emissione dell'atto di recupero oggetto di impugnazione. Inoltre, per quanto ormai assorbite da quanto appena detto, ai giudici non appaiono destituite di fondamento, alla luce dell'ordinanza interlocutoria n. 16091/2022 della Cassazione, le eccezioni riguardanti la neutralità dell'IVA, su cui la Corte di primo grado, seppur richiesta, ha omesso la pronuncia. L'appellata Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale 1 di Roma viene condannata anche al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

COMMENTO

Con riferimento alla c.d. prova di resistenza la pronuncia si presenta particolarmente interessante ed attuale. Occorre infatti innanzitutto ricordare che tale concetto rimanda al contraddittorio preventivo, che, per i tributi armonizzati, trova un fondamentale riferimento nella sentenza del 3 luglio 2014 della CGUE resa nelle cause C-192/13 e C-130/13. La Corte di Lussemburgo ha infatti ritenuto annullabile l'atto non preceduto dal contraddittorio, sempreché il destinatario dimostri che, se questo fosse stato instaurato, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso. Pertanto, anche la giurisprudenza nazionale ha recepito, con la Cassazione a Sezioni Unite n. 24823/2015, tale principio, per effetto della diretta applicazione del diritto unionale, ma ha ritenuto nullo l'atto non preceduto da contraddittorio ove la parte dimostri che nel corso dello stesso avrebbe potuto addurre elementi difensivi non del tutto vacui e dunque non puramente fittizi o strumentali. L'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e che l'opposizione di dette ragioni non si riveli puramente pretestuosa deve essere assolto dal contribuente. Si evidenziano quindi delle differenze tra la pronuncia dei giudici UE, per cui il contribuente deve dimostrare che il contraddittorio avrebbe potuto portare a un risultato diverso, e la Cassazione, che richiede invece ragioni non puramente pretestuose ovvero elementi difensivi non del tutto vacui. Ciò ha dunque portato la Cassazione stessa, con l'ordinanza n. 7829/2024, a rimettere la questione al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, affinché sia chiarita la delimitazione dell'ambito di operatività della c.d. prova di resistenza.

La sentenza in commento palesa peraltro proprio lo stato dell'arte appena delineato, considerando che accoglie il ricorso sulla base della c.d. prova di resistenza, ritenendo assolto l'onere del contribuente di dimostrare che avrebbe potuto contestare le ragioni dell'Ufficio con validi elementi che avrebbero inibito l'emissione dell'atto impugnato.

In ogni caso preme anche segnalare che, con l'introduzione dell'art. 6-*bis* nella L. 212/2000, il contraddittorio preventivo assurge ad antecedente necessario per tutti gli atti autonomamente impugnabili (con alcune eccezioni per gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati di cui al d.m. MEF 24 aprile 2024) E quindi l'eventuale prossima pronuncia delle Sezioni Unite, comunque limitata ai soli tributi armonizzati, sembra avere una portata meno dirompente di quanto avrebbe potuto. Ciò non è comunque negativo, dal momento che va certamente salutata con favore l'introduzione direttamente da parte del legislatore del (tanto atteso) obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo.

Infine, si segnala brevemente che si ritiene interessante anche il fatto che i giudici, sebbene la questione risulti formalmente assorbita, considerano opportuno ribadire che non va destituita di fondamento l'eccezione di parte riguardante la neutralità dell'IVA, che deve essere garantita in ogni caso, a prescindere dallo scopo o dai risultati delle attività

economiche, pena altrimenti ingiustificate disparità di trattamento tra imprese con il medesimo profilo. Conseguentemente, il diritto alla detrazione di cui all'art. 19 d.P.R. 633/1972 può essere negato solo qualora sia dimostrato, con elementi oggettivi, il richiamo fraudolento o abusivo del diritto di detrazione.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: l. 212/00; d.P.R. 633/72.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 24823/15; 7829/24.
Corte di Giustizia C-129/13; C-130/13.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5382/2024, depositata il 28/8/2024 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.
Processo tributario – Principio di non contestazione – Onere della prova.
SINTESI DELLA SENTENZA
La controversia è relativa all'impugnazione di un avviso di accertamento, con specifico riferimento alle sanzioni. Il contribuente appellante infatti eccepisce che sia in primo che in secondo grado la controparte Agenzia delle Dogane ha preso posizione esclusivamente sulle questioni relative all'imposta unica, di cui a un diverso avviso di accertamento oggetto di autonomo e separato giudizio, ma non per quanto attiene l'atto impugnato. In particolare, il contribuente aveva eccepito l'illegittimità delle sanzioni, irrogate sulla base di un'asserita mancata trasmissione di un questionario, che invece il contribuente aveva regolarmente compilato e trasmesso via pec. Il Collegio di secondo grado accoglie l'appello, osservando che, secondo il principio di non contestazione, di cui all'art. 115 c.p.c., il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti, nonché i fatti non specificamente contestati dalle parti costituite. Da ciò consegue che i fatti allegati da una parte e non specificamente contestati dalle altre parti della lite non hanno bisogno di essere provati, operando, la non contestazione, come deroga all'applicazione della regola di giudizio dell'onere della prova. La deroga si riconduce al principio dispositivo in senso processuale (ovvero della trattazione) per il quale solo alle parti spetta il potere di delimitare la materia del contendere e il relativo *thema probandum*. Tale principio trova piena applicazione, ad avviso dei giudici, anche nel processo tributario nel quale il legislatore ha scelto di riservare alle parti il potere di delimitare la base fattuale della controversia (art. 7 del d.lgs. 546/1992). A ciò può ostare la natura indisponibile dell'obbligazione tributaria, la quale, da un lato non è equiparabile all'indisponibilità di alcuni diritti in ambito civilistico e, dall'altro, non esime comunque l'Amministrazione finanziaria dal rispetto delle regole processuali.

COMMENTO
La pronuncia si presenta interessante, quale esempio di contatto tra il diritto processuale civile e il contenzioso tributario. Non di rado infatti la diversità del substrato giuridico delle due materie ha prodotto problemi applicativi e di coordinamento tra le due discipline, seppur interconnesse in forza del richiamo di cui all'art. 1 d.lgs. 546/1992 alle norme del c.p.c. compatibili. Ed è su tale compatibilità appunto che sorgono i suddetti problemi. L'interesse della pronuncia dunque consta proprio nella declinazione che i giudici hanno fornito del principio di non contestazione, rendendolo idoneo, nel processo tributario a restringere il *thema decidendum*, e quindi anche come elemento probatorio utile a favore del contribuente. I fatti non contestati non devono infatti essere provati. Sembrerebbe trattarsi, in virtù del ragionamento condotto dalla Corte, di una naturale conseguenza di quanto previsto dallo stesso legislatore nell'art. 7 d.lgs. 546/1992, ma in realtà alcune pronunce della Cassazione sembrano enunciare un principio di diritto diverso. È il caso, ad esempio, dell'ordinanza n. 22616/2024, dove si legge che: "*Nel processo tributario, il principio di non contestazione di cui all'art. 115 c.p.c. opera sul piano della prova e non contrasta, né supera, il diverso principio per cui la mancata presa di posizione sul tema introdotto dal contribuente*

non può restringere il thema decidendum ai soli motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda, né può aggirare il principio di sindacabilità limitata degli atti sottostanti adottati dall'Amministrazione finanziaria, autonomamente e obbligatoriamente impugnabili davanti al giudice tributario entro il termine di 60 giorni ex artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546 del 1992". La lettura della pronuncia, preceduta da altre di analogo tenore (n. 28517/2023; n. 14998/2023; n. 17968/2021; n. 9732/216), sembra delineare un orientamento della Cassazione non lineare come quello dei giudici di merito che hanno giustamente utilizzato il principio di non contestazione come strumento eguale e contrario all'onere della prova gravante sul contribuente. Sarebbe quindi forse auspicabile un *revirement* della giurisprudenza di legittimità a favore dell'opinione chiara e cristallina dei giudici di merito.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92; art. 269 c.c.; art. 115 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 9732/16; 17968/21; 14998/23; 28517/23; 22616/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5387/2024, depositata il 29/8/2024 – Pres. Maio, Rel. Brigante.
Processo tributario – Giudicato esterno – Rendita catastale – Nullità notifica revisione – Imposte periodiche – IMU – Antecedente logico giuridico – Principio di soccombenza – Gravi ed eccezionali ragioni.

SINTESI DELLA SENTENZA
La controversia si innesta in un contenzioso seriale che si reitera per ogni annualità IMU e tributi comunali. La Cassazione con sentenza n. 2194/2014, sulla base della sentenza resa dalla medesima Comm. trib. reg. Lazio n. 96/37/2008, ha statuito nel senso che il giudicato esterno prodotto da quest'ultima, concernente la nullità della notifica della revisione delle rendite sulla cui base calcolare l'IMU, ha valore di antecedente logico giuridico e risolve la questione controversa in ogni altro giudizio tra le parti. Pertanto, i giudici, respingendo stravaganti prospettazioni di Roma Capitale secondo cui il giudicato esterno che ha dichiarato inesistente la notifica sarebbe superabile dal fatto che la contribuente ha ricevuto gli accertamenti per gli anni successivi, ribadiscono che nel caso in cui un accertamento presupposto, quale quello della nullità della notifica della revisione delle rendite, avente valore di antecedente logico giuridico, definito con giudicato, risolva la questione controversa in altro giudizio tra le parti, il giudicato esterno formatosi ha efficacia in tale altro giudizio. Infine, escluso il caso della soccombenza reciproca e la sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni, Roma Capitale viene condannata alla rifusione delle spese alla parte vittoriosa.

COMMENTO
Seppur la tematica dell'estensione dell'efficacia del giudicato esterno in ambito tributario preSentenza n:i da sempre sfaccettature che continuano a far parlare tra gli interpreti di una sorta di incertezza sistematica, la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha il pregio di porsi in linea con alcune decisioni della Cassazione (es. n. 11314/2018) per cui, qualora un fatto costituisca un punto fondamentale comune a due giudizi, il giudicato formatosi su tale fatto, fa stato anche nell'altro. In tal senso appare utile anche il riferimento alla pronuncia n. 14011/2007 dove gli Ermellini hanno ricordato che il giudice è in ogni caso tenuto a verificare se altri ricorsi, che abbiano posto questioni identiche tra le stesse parti e aventi carattere di antecedente logico giudicio pregiudicante la questione oggetto di esame, siano già stati esaminati e decisi e a verificare se tale decisione abbia portato alla formazione della *regola iuris* sulla base della formazione di un giudicato esterno rilevante, perché pregiudiziale, nella vertenza esaminata. Nel caso della pronuncia da ultimo citata,

dunque, veniva esclusa la legittimità dell'accertamento del reddito di partecipazione di un socio alla luce del giudicato formatosi nel giudizio concernente l'accertamento del reddito della società. Tale lettura del giudicato esterno in termini di economia processuale appare quindi particolarmente apprezzabile, non solo in termini di riduzione del carico del contenzioso, ma soprattutto per la valorizzazione dell'effettività del diritto di difesa del contribuente.
Interessante appare anche notare l'orientamento dei giudici per cui, non godendo Roma Capitale di una personale immunità dall'assoggettamento alle spese di lite, qualora soccombente, quest'ultima può, anzi si direbbe deve, essere condannata alla rifusione delle spese alla parte vittoriosa, poiché la sua attività amministrativo-impositiva deve essere ispirata ai principi di legalità, in osservanza dei principi costituzionali, normativi e regolamentari e su un piano di parità processuale con il contribuente. A ciò si aggiunga anche che la manifesta infondatezza intrinseca dell'atto impositivo osta a una qualsivoglia deroga al principio della soccombenza *ex* art. 15 d.lgs. 546/1992, dal momento che è ormai orientamento consolidato che tale deroga è un provvedimento discrezionale dell'organo decidente di merito il quale non è neppure tenuto a spiegare con una motivazione espressa il mancato uso di tale facoltà, che tra l'altro sussiste solo in caso di soccombenza reciproca o in presenza di gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate. Anche tale decisione si pone in linea con l'orientamento della Suprema Corte che ha di recente ricordato (n. 8495/2024) che è viziata la sentenza che compensi le spese senza indicare in motivazione le gravi ed eccezionali ragioni che giustifichino la deroga al principio della soccombenza. Infatti, alla luce della pronuncia della Consulta n. 77/2018, la disposizione per cui le spese possono essere compensate per gravi ed eccezionali ragioni, si preSentenza n:a senz'altro come norma elastica, suscettibile di un migliore adeguamento a un dato contesto storico e sociale o a speciali situazioni, non esattamente ed efficacemente determinabili *a priori*, ma deve comunque essere sempre specificata e suffragata in via interpretativa da parte del giudice di merito, con un giudizio sindacabile in sede di legittimità.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92; d.lgs. 546/92; art. 2909 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14011/07; 11314/18; 8495/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5416/2024, depositata il 02/09/2024 – Pres. Fantini, Rel. Frattarolo.
Processo tributario - Canoni, Radioaudizioni e circolari - Canone per la stipula di contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di telefonia mobile - Cartella di pagamento – Notifica della cartella di pagamento – Prescrizione decennale – Prova - Accoglie.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nell'ambito di una controversia vertente sulla intervenuta prescrizione del canone radioaudizioni circolari, oggetto dell'atto impugnato (cartella di pagamento), i ritiene indispensabile, ai sensi del novellato art. 58, d. lgs. 546/92, la produzione in appello della relata di notifica del detto atto.
Nel caso di specie è stato accolto l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, riconoscendo l'efficacia della cartella di pagamento regolarmente notificata nei confronti dell'originario ricorrente, nonché l'ammissibilità della produzione della stessa in secondo grado di giudizio: sul punto, i giudici hanno ritenuto suddetta relata "indispensabile" alla luce dell'art. 58 del d.lgs. n. 546/92, rubricato "Nuove prove in appello", nel testo riformulato dal d.lgs. n. 220/23, ai sensi del quale "Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte

dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile".

COMMENTO

I giudici di seconde cure valorizzano l'orientamento della Suprema Corte in base al quale, ai fini di una corretta interpretazione del novellato art. 58, d. lgs. 546/92 - ai sensi del quale "Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione" - tale possibilità sia ravvisabile "anche quando non sussista, pertanto, l'impossibilità di produrli in primo grado, ovvero si tratti di documenti già nella disponibilità delle parti" (sentenza n. 8089/2023).

Nel caso di specie, la produzione della suddetta relata appare, a giudizio della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, indispensabile ai fini della decisione, vertendo la controversia proprio sulla intervenuta prescrizione del credito – canone radioaudizioni circolari - sotteso a tale cartella. Sul punto. una recente pronuncia della Corte di Cassazione (ord. n. 33213/23) ha affermato, per tali crediti, la applicabilità della prescrizione decennale ex art. 2946 c.c., in assenza di una specifica disposizione, non potendosi applicare l'estinzione per decorso quinquennale prevista dall'art. 2948 c.c., comma 1, n. 4, "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", in quanto l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario ed il pagamento non è mai legato ai precedenti bensì risente di nuove ed autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi.

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: d. lgs. 546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 8089/2023; 33213/23

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio – Sez. 8 - Sentenza n. 5908/2024, depositata il 03/10/2024 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Contributi previdenziali – Omesso pagamento – Giurisdizione del giudice ordinario e non del giudice tributario - Legittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia avente ad oggetto diritti ed obblighi derivanti da un rapporto previdenziale obbligatorio - anche se originata da pretesa azionata dall'ente previdenziale (Cassa di previdenza dei Commercialisti) a mezzo di cartella esattoriale -, rientra nella giurisdizione del giudice ordinario (in funzione del giudice del lavoro) e non di quello tributario.

Conseguentemente, le questioni sollevate relative ai vizi sia della cartella di pagamento che della formazione del ruolo per supposti errori di calcolo e duplicazioni, non possono che essere trattate e decise dal giudice fornito di giurisdizione sulla pretesa dedotta nella cartella di pagamento.

COMMENTO

L'art. 2 d.lgs.n. 546/1992 dispone che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio; mentre ne restano escluse soltanto le controversie concernenti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 d.P.R. n. 602/1973.

Il precedente art. 1 d lgs n. 546/1992 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.

Appartengono, invece, alla giurisdizione del giudice ordinario e non di quello tributario tutte le controversie aventi ad oggetto diritti ed obblighi attinenti ad un rapporto previdenziale

obbligatorio, anche nelle ipotesi in cui le controversie siano originate da una pretesa azionata dall'ente previdenziale a mezzo di cartella esattoriale.
Quanto precede trova fondamento non solo nell'intrinseca natura del rapporto posto a fondamento della richiesta, ma anche nella disciplina sul riordino della riscossione mediante ruolo che espressamente prevede che il contribuente, in presenza di richiesta di contributi previdenziali, possa proporre opposizione contro l'iscrizione a ruolo dinanzi al giudice del lavoro.
Nel caso specifico trattasi di contributi versati ad una cassa di previdenza di professionisti (commercialisti) e, atteso il disposto del citato art. 2 n. 546/1992, l'appello è stato ritenuto infondato in quanto, trattandosi di omesso pagamento di contributi previdenziali, la giurisdizione compete al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro e non al giudice tributario, essendo ininfluente che gli stessi siano stati riscossi mediante ruolo e cartella di pagamento, trattandosi di modalità che si applicano anche a crediti non aventi natura tributaria.
Al riguardo, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la controversia avente ad oggetto diritti ed obblighi inerenti ad un rapporto previdenziale obbligatorio rientra nella giurisdizione del giudice ordinario e non di quello tributario anche se originata da pretesa azionata dall'ente previdenziale a mezzo di cartella esattoriale, non solo per l'intrinseca natura del rapporto, ma anche perché l'art. 24 del d.lgs.n. 46/1999 (riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo) prevede espressamente che il contribuente, in presenza di richiesta di contributi previdenziali, possa proporre opposizione contro l'iscrizione a ruolo dinanzi al giudice del lavoro.
Appaiono non in linea con il tema in esame alcune decisioni indicate dal ricorrente che attengono a crediti di natura tributaria e sono relative al caso dell'opposizione agli atti esecutivi od opposizione all'esecuzione di un atto di pignoramento, ossia di un atto dell'esecuzione successivo alla notifica della cartella di pagamento, nella suddivisione tra competenza del giudice ordinario dell'esecuzione e giudice tributario (cfr. Cass. SU. n. 13913 del 5.06.2017), nonché alla possibile inibitoria della iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali in caso di impugnazione dell'accertamento, concernenti tutte le tipologie di crediti sub iudice (cfr. Cass. sentenza n. 8379/2014).
Pertanto le questioni relative ai vizi sia della cartella di pagamento che della formazione del ruolo per supposti errori di calcolo e duplicazioni, non possono che essere trattate e decise dal giudice fornito di giurisdizione sulla pretesa dedotta nella cartella di pagamento.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 46/1999, art. 24; d.lgs. n. 546/1992, art. 2.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass, SU, n. 18090/2024; Cass. SU, n. 24691/2024; Cass. n. 1187/2024; Cass. n. 14077/2023; Cass. SU, n. 13913/2017.
Riferimenti giurisprudenziali: CGT 2°gr Abruzzo n. 767/2023; CGT 1° gr Roma n.3330/2021

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio - Sezione 12 – Sentenza n. 6374/2024, depositata il 23/10/2024 **– Pres. Ciampelli, Rel. Brigante.**
Processo tributario - Estratto di ruolo – Cartella di pagamento – Non impugnabilità - Sussiste - Spese di lite – Richiesta di compensazione – Sentenza di appello confermativa di quello di primo grado - Motivo aggiunto in appello – Legittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'estratto di ruolo, da ritenere elemento probatorio per individuare (in caso di necessità) il contenuto della cartella di pagamento, non è impugnabile in virtù delle disposizioni contenute nell'art. 3-bis d.l. n. 146/2021 (in vigore dal 21/12/2021).

Soltanto la cartella costituisce un atto impugnabile ex art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 e, nel caso in cui non fosse stata regolarmente notificata, può essere impugnata facendo valere la conoscenza ottenuta mediante l'estratto di ruolo rilasciato su specifica richiesta del contribuente
In tema di spese di lite in caso di conferma in appello della sentenza impugnata, la decisione di primo grado sulle spese può essere modificata dal giudice di appello solo se il relativo capo della sentenza abbia costituito oggetto di specifico motivo d'impugnazione.
Le spese processuali di entrambi i gradi di giudizio, atteso che su specifico motivo presentato, il giudice di appello può modificare la decisione di primo grado -, devono essere compensate tenuto conto dell'inesistenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale nomofilattico all'epoca della proposizione della controversia per quanto attiene l'impugnazione di estratti di ruolo.

COMMENTO
In una prima parte della sentenza viene affrontato il tema dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo, che in quanto tale non è ricompreso nell'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 ("*Atti impugnabili*").
La questione dell'impugnabilità è stata rivista dal Legislatore in seguito all'emanazione dell'art. 3-bis dl n. 146/2022 il quale, riformulando l'art. 4-bis dell'art. 12 d.P.R. n. 602/1973, hastabilito che l'estratto di ruolo non può essere più impugnato, mentre il ruolo e la cartella possono essere impugnati per vizi di notifica solo in alcune casi.
I ricorsi pendenti avverso l'estratto di ruolo sono ammissibili ma alla luce della nuova normativa di cui al citato dl n. 146/2021, il ricorrente dovrà dimostrare il pregiudizio insorto al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo.
La questione in argomento è stata affrontata con l'Ord n. 190/2023 dai giudici delle leggi (ord.di rimessione n. 515/2023 CGT 2°gr. Napoli) che ha ritenuto le questioni sollevate inammissibili atteso che con la nuova norma il Legislatore ha inteso evitare un eccessivo proliferare di ricorsi per carichi di imposta anche vecchi e che a fronte di esazione piuttosto improbabile avrebbero potuto gravare in modo eccessivo sugli uffici sottraendo risorse preziose e causando il danno economico della possibile condanna al pagamento delle spese di lite.
Pertanto l'estratto di ruolo non può essere più impugnato, mentre il ruolo e la cartella potranno essere impugnati per vizi di notifica solo in alcune circostanze; i ricorsi pendenti avverso l'estratto di ruolo sono ammissibili ma alla luce della nuova normativa di cui al d.l. n. 146/2021, il ricorrente dovrà dimostrare il pregiudizio insorto al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo.
In tema di riscossione a mezzo ruolo, l'art. 3-bis del d.l. 146/2021, quindi, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata; nei casi in cui non viene in rilievo alcuna delle ipotesi di azione "diretta" di cui alla seconda parte del comma 4-bis dell'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, rientra a pieno titolo nel divieto di impugnazione dell'estratto di ruolo con conseguente inammissibilità dell'originario ricorso del contribuente per difetto di interesse all'impugnazione (cfr Cass. n. 26027/2024).
Alla luce di quanto precede, la Corte nel caso in esame ha ritenuto l'estratto di ruolo non impugnabile, mentre il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono impugnabili nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio, come previsto dall'art. 4-bis d.P.R. n. 602/1973.
La recente giurisprudenza di legittimità ha ritenuto, in modo innovativo (Cass. n. 23416/2024), che l'estratto di ruolo può essere impugnato solo nei casi in cui incida direttamente sul rapporto tributario individuale, ossia quando sia notificato al contribuente da solo, in luogo della cartella di pagamento, assumendo, in tal modo, la natura di un atto impositivo autonomamente impugnabile. Nessuna norma vigente stabilisce l'impugnabilità dell'estratto di ruolo; si tratta di un mero atto interno dell'amministrazione ed, in particolare,

di un documento che costituisce un elaborato informatico formato in cui viene trasfuso il ruolo.
Su tale aspetto, la giurisprudenza di merito ha ritenuto che in difetto di notifica della cartella di pagamento il contribuente può impugnare l'estratto di ruolo, ricadendo sull'ufficio l'onere di provare la rituale notifica della cartella; la tutela giurisdizionale del contribuente, in difetto di notifica dell'atto impositivo, può essere attivata anche a seguito di acquisita conoscenza di quest'ultimo mediante la disponibilità del richiesto estratto di ruolo (CGT 2° gr Abruzzo n. 252/2023).
Il contribuente non può proporre impugnazione avverso l'estratto ruolo, volendo far valere vizi di notifica della prodromica cartella di pagamento, ma deve tempestivamente proporre ricorso, a pena di decadenza, ai sensi dell'art. 21 d.lgs.546/92, avverso la cartella che si è resa definitiva proprio a causa della mancata impugnazione.
In accoglimento parziale del ricorso, il Collegio ha ritenuto - atteso il consolidato principio di legittimità secondo cui in caso di conferma in appello della sentenza impugnata -, che il giudice di appello può modificare la decisione di primo grado sulle spese se il relativo capo della sentenza abbia costituito uno specifico motivo di impugnazione, come ha fatto il contribuente proponendo una specifica eccezione sul tema.
Pertanto le spese processuali di entrambi i gradi di giudizio, sono state integralmente compensate fra le parti, tenuto conto dell'inesistenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale nomofilattico all'epoca della proposizione della controversia in punto impugnazione estratti di ruolo.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: d.l. n. 146/202, art. 3-bis; d.P.R. n. 602/1973, art. 12.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. n. 190/2023; Cass. n. 26720/2024*;* Cass., SU, n 12459/2024*; Cass. n. 23416/2024; Cass. n. 26027/2024; Cass., SU, n. 26283/2022; Cass. n. 32812/2018; Cass, Sez. lav., n. 11423/2016; Cass. n. 32812/2018; CGT 2° gr Lazio n. 5903/9/2024; CGT 2° gr Lazio n. 5920/2/2024; CGT 2° gr. Abruzzo n. 252/2023; CGT 1° gr Roma n. 10842/40/2022.*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6480/2024, depositata il 25/10/2024 – Pres. Cotta, Rel. Leone.
Processo tributario – Disamina domande giudiziarie nell'ordine di cui all'art. 276, co. 2, c.p.c. – possibilità di deroga da parte del Giudice - Decisione della vertenza in base alla" ragione più liquida";
Registro, Ipotecarie e Catastali – Conferimento in trust di diritto di amministrazione di immobile – Tassazione – Imposta di Registro in misura fissa e non proporzionale.

SINTESI DELLA SENTENZA
In presenza di più domande giudiziarie, ancorché logicamente subordinate, è possibile decidere la causa in base a quella ritenuta assorbente e di più agevole rapido scrutinio *(c.d. "ragione più liquida*"), senza necessità di esaminare le altre domande nell'ordine previsto dall'art. 276, co. 2, c.p.c.
In caso di conferimento in un *Trust* del mero diritto di amministrazione di un immobile, non si verifica alcun effettivo passaggio di richezza, per cui l'atto è soggetto ad Imposta di Registro in misura fissa e non in misura proporzionale.

COMMENTO
La sentenza in esame riporta due pronunce certamente interessanti: una prima in materia processuale, una seconda in materia di diritto sostanziale tributario.
La prima riguarda la possibilità per il Giudice di derogare all'ordine della disamina delle domande giudiziali ai sensi dell'art. 276, co. 2, c.p.c., giusta il quale "*Il collegio, sotto la direzione del presidente, decide gradatamente le questioni pregiudiziali proposte dalle parti*

o rilevabili d'ufficio e quindi il merito della causa".
Ed invero, come da consolidato orientamento della Cassazione, nel pieno rispetto del canone costituzionale del giusto processo e di una sua ragionevole durata, *"… la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza necessità di esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 c.p.c."* (*ex multis*, Cass. sentenza n. 9309/20).
Si tratta del c.d. principio della "*ragione più liquida*", correttamente applicato nella sentenza in commento, che ha deciso la questione in base alle eccezioni di merito sollevate dall'appellante, postponendo il motivo preliminare di appello afferente al difetto di motivazione dell'atto impositivo.
Passando alla questione di merito, l'Agenzia delle Entrate contestava al contribuente la tassabilità con Imposta di Registro proporzionale del conferimento in un *Trust* del mero diritto di amministrazione di un immobile
Nel primo grado di giudizio la tesi erariale veniva accolta dai Giudici, che individuavano un effetto di accrescimento patrimoniale anche a seguito del conferimento del *Trust* del cennato diritto di amministrazione di un immobile, escludendo la tassazione con Imposta di Registro in misura fissa.
Di contrario avviso i Giudici di appello, secondo i quali sia l'atto istitutivo di un *Trust* che i successivi atti con i quali il disponente dota il Trust di beni, vincolandoli al suo scopo, scontano l'Imposta di Registro in misura fissa, non essendovi alcun effettivo accrescimento patrimoniale tassabile. A maggior ragione, il conferimento del mero diritto di amministrazione di un immobile non potrà mai scontare l'Imposta di Registro in misura proporzionale per palese mancanza del presupposto impositivo, ossia un effettivo passaggio di ricchezza.
Sulla questione è altresì intervenuta la Corte di Cassazione con numerose recenti Sentenzae, tra le quali è possibile citare la n. 5800/23, in cui si precisa che ai fini dell'Imposta di Registro (oltre che delle Imposte di Successione e Donazione), affinché sia rispettato il principio della capacità contributiva *ex* art. 53 Cost., il vero e proprio trasferimento di ricchezza tassabile si realizza solo qualora esso sia "*effettivo*" ed avvenga, quindi, mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non puramente strumentale nel *Trust*.
Pertanto, un simile trasferimento tassabile con Imposta di Registro in misura proporzionale non è costituito né dall'atto istitutivo del *Trust* stesso, né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e *trustee,* essendo essi meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione; di contro, la tassazione con Imposta di Registro proporzionale potrà avvenire soltanto dall'atto di un'eventuale attribuzione finale bene al beneficiario.

Giuseppe Marino

Riferimenti normativi: art. 276 c.p.c.; art. 53, d.P.R. n. 131/86; art. 1, Tariffa, Parte I alL. d.P.R. n. 131/86; art. 33 e 35, d.lgs. n. 346/90; art. 2, co. 49, lett c), d.l. 262/06; art. 7, L. 212/00; Art. 53 Cost.. Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 26242/14; 9936/14; 2909/17; 10839/19; 3049/20; 9309/20; 20555/20; 2805/22; 26214/22; 8082/20; 5800/23).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7052/2024, depositata il 21/11/2024 – Pres. e Rel. Speranza.
Processo tributario - Giudizio di ottemperanza – Mancato pagamento spese di giudizio – Contributo Unificato - Esecutività delle Sentenzae tributarie - Commissario ad Acta

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza ha ad oggetto il giudizio di ottemperanza promosso dall'Avv. Clemente Frascari Diotallevi avverso il Ministero della Giustizia - Giudice di Pace di Roma, per il mancato pagamento delle spese di giudizio stabilite in una precedente pronunzia della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, nel caso di specie della sentenza n. 6442/2019. La Corte ha accolto il ricorso, intimando al Ministero di Giustizia - Giudice di Pace di Roma di ottemperare al pagamento delle spese processuali entro il termine di 60 giorni. Al fine di garantire l'esecuzione della sentenza in caso di ulteriore inadempimento da parte dell'amministrazione la Corte ha provveduto a nominare un Commissario ad Acta. Il Ministero della Giustizia è stato infine condannato a rifondere le spese del giudizio di ottemperanza.

COMMENTO

La Corte di giustizia Tributaria fonda la sua pronunzia sul combinato disposto di due specifici articoli del d.lgs. n. 546/1992 - art. 67 bis e art. 69 - e sul consolidato orientamento giurisprudenziale in merito al principio di immediata esecutività delle Sentenze in materia tributaria.

Nell'ambito della disciplina del diritto tributario, trova applicazione un principio del tutto similare a quello previsto dall'articolo 282 del Codice di procedura civile, tale per cui le decisioni dei giudici tributari devono trovare immediata esecuzione.

In tal proposito, in materia tributaristica occorre richiamare al contenuto della norma di disciplina del d.lgs. n. 546/1992, in particolare agli articoli 67-bis e 69, così come modificati dal d.lgs. 156/2015 recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Più specificamente l'articolo 67-bis, statuisce che le pronunzie delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado sono immediatamente esecutive. L'immediata esecutività è espressamente riconosciuta dall'art. 69 con riguardo alle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, nonché a quelle relative agli atti concernenti le operazioni catastali.

Stando al disposto normativo dell'art.67-bis, una volta emessa la pronunzia, la parte vincitrice può immediatamente agire per ottenere l'esecuzione di quanto stabilito dal giudice, senza dover attendere il passaggio in giudicato. In tal proposito giova rammentare che, già anteriormente alla modifica normativa apportata dal d.lgs. 156/2015, peraltro, gli ermellini, avevano riconosciuto, assieme alla più autorevole dottrina, l'efficacia immediata delle Sentenzae delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi.

Essa doveva desumersi, oltre che dal generale rinvio operato dall'art. 1, comma 2, d.Lgs. n. 546 del 1992, alle norme del codice di rito ordinario (ergo anche all'art. 282 cod. proc. civ.), anche sulla base dell'art. 68 del medesimo decreto. Detto articolo difatti, al comma 2 prevede l'obbligo dell'Amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso. Inoltre, al comma 1 disciplina la riscossione frazionata e graduale del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza. Tali previsioni postulano, evidentemente, che le pronunzie tributarie di merito abbiano un effetto immediato. La conferma di tale conclusione deve rinvenirsi anche nell'art. 18, d.lgs. n. 472 del 1997, il quale prevede, al comma 4, che le Sentenzae delle commissioni tributarie concernenti provvedimenti di irrogazione delle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie sono «immediatamente esecutive».

In accordo con il disposto normativo del summenzionato articolo 69, comma 4, il pagamento delle somme dovute al contribuente o al suo avvocato deve avvenire entro novanta giorni dalla notifica della sentenza, seguendo le modalità statuite dall'articolo 38 del medesimo Decreto.

Nella sentenza in commento, la parte ha fornito prova di aver notificato la sentenza Ministero di Giustizia - Giudice di Pace di Roma, il quale decorso il termine di 90 giorni dalla notifica l'Ente non ha provveduto ad ottemperare al pagamento delle spese di giudizio.
A seguito delle modifiche introdotte dal già citato d.lgs. n. 156 del 2015 e l'eliminazione della possibilità, originariamente prevista, per il contribuente di ricorrere al processo di esecuzione forzata regolato dal codice di procedura civilistica, il giudizio di ottemperanza costituisce l'unico rimedio per l'attuazione delle Sentenzae tributarie nel caso di inadempimento dell'amministrazione. Ergo, qualora l'amministrazione non provveda ad eseguire la sentenza entro il termine indicato, il contribuente vanta il diritto di promuovere il giudizio di ottemperanza senza necessità di formale costituzione in mora e, soprattutto, senza dover attendere il passaggio in giudicato della sentenza medesima. La nomina del Commissario ad Acta, consente poi ad organo giurisdizionale di agire in luogo dell'amministrazione inadempiente (sostituendosi sostanzialmente ad essa), adottando tutti gli atti necessari, affinché gli obblighi discendenti dalla sentenza medesima siano effettivamente posti in essere rappresentando nel caso in esame uno strumento protettivo e di garanzia per il contribuente circa l'effettiva esecuzione della sentenza.
L' impostazione assunta dalla Corte di giustizia Tributaria della sentenza in commento trova conferma dunque in quanto sopra esposto e nel consolidato orientamento giurisprudenziale. A tal proposito è altresì d'uopo richiamare l'attenzione sulle pronunzie della Suprema Corte di Cassazione nn.11908 del 12/04/2022; 11286 del 7/04/2022; 3097 del 2/02/2024. Le summenzionate pronunzie tendono a rafforzare la tutela dei diritti dei contribuenti, garantendo l'effettività delle decisioni giurisdizionali e sanzionando l'inerzia delle amministrazioni.

Riferimenti normativi: decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni; decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn.11908 del 12/04/2022; 11286 del 7/04/2022; 3097 del 2/02/2024.

REGISTRO, IPOTECARIE E CATASTALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 250/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Rel. Fantini.

Registro, ipotecarie e catastali – Rendita catastale – Classamento catastale – Avviso di classamento – Obbligo di motivazione – Criteri di stima – Esclusione di beni strumentali all'attività – Non funzionali – Pretesa infondata – Rigetto.

SINTESI DELLA SENTENZA

La determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare è effettuata tramite stima diretta, anche attraverso risultanze documentali a disposizione dell'Ufficio, senza necessità di sopralluogo, che non costituisce diritto del contribuente né condizione di legittimità dell'avviso attributivo di rendita ma mero strumento conoscitivo di cui l'amministrazione finanziaria può avvalersi, e ciò pure in sede di rideterminazione della rendita in occasione di DOCFA.

Nel caso di specie, l'appellante contestava il mancato recepimento della variazione eseguita nel 2018 omettendo però di fornire prova dell'effettiva inclusione nella precedente variazione del 2017, regolarmente accordata dall'amministrazione finanziaria, di componentistica suscettibile di scorporo ai sensi dell'art. 1, co. 22 della legge 208/2015.

COMMENTO

La modifica introdotta con la legge di stabilità 2016 (art. 1, co. 22 legge 208/2015), che consente di scorporare ai fini della redditività degli immobili il valore relativo a beni strumentali rispetto al processo produttivo, è strettamente legata ad un profilo funzionale, preliminare e fondamentale rispetto a qualsiasi valutazione sui beni, ed è diretta a non scoraggiare eccessivamente l'attività imprenditoriale. Affinché sia riconosciuto lo scorporo è quindi necessario che il richiedente dimostri che i beni dei quali si richiede l'esclusione siano strumentali rispetto all'attività produttiva; si tratta si una norma agevolativa che, pertanto, non può essere interpretata in via estensiva e soggiace in ogni caso alla verifica della sussistenza in concreto dei requisiti di legge, da eseguirsi a cura dell'ufficio con lo strumento ritenuto più idoneo. Non è necessario, pertanto, che ai fini del mancato recepimento della rideterminazione della rendita catastale a seguito di DOCFA l'amministrazione proceda a sopralluogo. L'obbligo di motivazione è osservato con la semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio e della classe attribuita all'immobile, trattandosi di elementi conosciuti o conoscibili dal contribuente anche *per differentiam* rispetto alla propria dichiarazione, con la conseguenza che non vi è lesione del diritto di difesa.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949; d.P.R. 917/1987; legge 208/2015.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 9629/2012; 12277/2018; 31809/2018; 20509/2022;
Prassi: Circolari nn. 2/E del 1° febbraio 2016; 27 del 13 giugno 2016; 7/E del 17 marzo 2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1108/2024, depositata il 19/02/2024 – Pres. Maio, Rel. Dongiovanni

Registro ipotecarie e catastali – Agevolazioni prima casa – Trasferimento della residenza – Trasferimento formale – Necessita - Decadenza dall'agevolazione salvo causa forza maggiore.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di impugnazione di un atto la cui notificazione si assuma affetta da nullità, laddove l'interessato mostri di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto medesimo e abbia potuto

adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento.
Per la fruizione dei benefici cd. prima casa, previsti in caso di acquisto di immobile per il quale è richiesto che il compratore vi trasferisca la residenza, il termine triennale di decadenza fissato dall'art. 76 c. 2 d.P.R. n. 131/1986, decorre non dalla registrazione dell'atto ma dal momento in cui il trasferimento della residenza sia successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile e, dunque, dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell'atto.
Per la fruizione dei benefici cd. prima casa è necessario il trasferimento formale della residenza nell'immobile di che trattasi e la conseguente variazione anagrafica presso il Comune interessato; il mancato stabilimento nei termini di legge della residenza non comporta la decadenza dall'agevolazione, solo qualora tale evento sia dovuto a causa di forza maggiore sopravvenuta rispetto alla stipula dell'acquisto rilevando, a tal fine, i soli impedimenti non imputabili alla parte obbligata, inevitabili e imprevedibili.

COMMENTO
La sentenza in esame ribadisce l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità, per cui la natura sostanziale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale.
Ne segue che l'applicazione delle norme sulle notificazioni nel processo civile, in virtù del rinvio espresso dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, comporta l'operatività del regime delle nullità e delle sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità dell'eventuale notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.
E' stato infatti affermato che la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo.
Tale sanatoria trova il suo limite nella scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento.
Tali principi sono da ultimo codificati nel nuovo art. 7 – sexies c. 1 l. 212/2000, in vigore dal 18.01.2024.
Ciò premesso, in ordine alla decorrenza del termine triennale, fissato dall'art. 76 d.P.R. 131/1986, per la decadenza dai benefici relativi all'acquisto della prima casa, il dies a quo varia in funzione del presupposto impositivo.
Così nel caso in cui l'acquirente dichiari l'intenzione di stabilire la propria residenza entro diciotto mesi nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, il dies a quo decorre dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell'atto.
L'ipotesi alternativa è quella in cui l'acquirente dichiari di svolgere la propria effettiva attività lavorativa nel luogo di ubicazione dell'immobile. In tal caso il dies a quo decorre dalla richiesta di registrazione dell'atto di compravendita, essendo l'Ufficio sin da subito in condizione di verificare la sussistenza o meno dei presupposti agevolativi Cass. Sez. V Sentenza n. 29663/2023).
Nel caso, invece, di compravendita di un immobile in corso di costruzione acquistato con le agevolazioni prima casa, il termine di decadenza di tre anni previsto dall'art. 76, comma 2, d.P.R. n. 131/1986 entro cui l'imposta deve essere richiesta dall'Ufficio decorre dal momento in cui l'immobile in costruzione è stato completato. Risulta così consentito all'amministrazione finanziaria accertare l'esatta natura del bene edificato e, in particolare, se si tratta o meno di abitazione di lusso, soggetto all'aliquota ordinaria e non a quella agevolata prevista per la c.d. "prima casa" (Cass. Civ. sez. V ordinanza n. 27528/2023).
Tanto premesso in ordine al trasferimento della residenza dell'acquirente, detto trasferimento si pone come elemento costitutivo del beneficio richiesto, rappresentando un obbligo del contribuente verso il fisco.

Obbligo che risulta attenuato solo in presenza di eventuali ostacoli, caratterizzati dalla non imputabilità alla parte obbligata e dall'inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento.
Ne consegue che il mancato stabilimento nei termini di legge della residenza non comporta la decadenza dall'agevolazione, solo qualora tale evento sia dovuto a causa di forza maggiore sopravvenuta rispetto alla stipula dell'acquisto rilevando, a tal fine, i soli impedimenti non imputabili alla parte obbligata, inevitabili e imprevedibili.
E' stato così affermato che in tal caso, il termine triennale di cui al d.P.R. n. 131 del 1986 art. 76, comma 2, decorre non dalla registrazione dell'atto ma dal momento in cui il trasferimento della residenza sia successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile e, dunque, al più tardi, dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell'atto (Cass., Sez. VI, 1 dicembre 2017, n. 28860; Cass., Sez. V, 3 febbraio 2017, n. 2896; Cass., Sez. V, 28 giugno 2016, n. 13338; Cass., Sez. VI, 19 gennaio 2016, n. 840; Cass., Sez. VI, 5 febbraio 2014, n. 2527).

Roberto Ferri
Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: artt. 156, 160 cpc, art. 60 d.P.R. 600/1973, art. 7 sexies l. 212/2000; art. 76 d.P.R. 131/1986, art. 1 nota II bis Tariffa Parte Prima d.P.R. 131/1986.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 31/07/2024, n. 21444; Cass. Civ., Sez. V, Ordinanza n. 1156 del 17.01.2019; Cass. Sez. U., sentenza n. 19854 del 05/10/2004; conf. Sez. 5, sentenza n. 2272 del 31/01/2011; Cass. Sez. 5, sentenza n. 654 del 15/01/2014; Cass. Sez. 5, sentenza n. 31085 del 20/10/2022; Cass. Sez. U., sentenza n. 14916 del 20/07/2016; Sez. 5, sentenza n. 21865 del 28/10/2016, Sez. 5, sentenza n. 384 del 13/01/2016; Cass. Civ. sez. V sentenza n:. N. 29663/2023; Cass. Civ. sez. V ordinanza n. 27528/2023; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 10/08/2023, n. 24488; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 12/12/2018, n. 32121; Cass. n. 1588 del 2018; Cass., Sez. VI, 22 ottobre 2021, n. 29599; conf. Cass., Sez. VI, 23 gennaio 2018, n. 1588; Cass., Sez. V, 17 novembre 2021, n. 34865; Cass. SSUU 21.10.2000 n. 1196.
Prassi: Agenzia delle Entrate – Risposta 12.01.2021 n. 39 – Agevolazioni prima casa in costruzione; Agenzia delle Entrate – Circ. 21.05.2009 n. 25/E; Agenzia delle Entrate – Circ. 14.08.2002 n. 69/E.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1220/2024, depositata il 21/02/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.
Registro, ipotecarie e catastali – Statuto del contribuente – Processo tributario – Accertamento – Omesso versamento – Registrazione dell'atto giudiziario – Presupposto impositivo – Diritto di difesa – Estremi della pronuncia – Norma che prevede l'imposizione – Aliquota – Imponibile – Vincolo di solidarietà – Liquidazione dell'imposta.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'avviso di liquidazione emesso per il pagamento dell'imposta di registro su atti giudiziari non necessita dell'allegazione della sentenza oggetto di registrazione, se sono indicati tutti gli estremi del provvedimento. In applicazione dei principi espressi dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 1973 del 24/1/2022, la Corte di Giustizia Tributaria ha ritenuto che l'avviso di liquidazione non violi l'art. 7 della L. 212/2000, poiché l'atto è valido, in quanto gli elementi indicati nella motivazione consentono al contribuente di individuare il presupposto impositivo ed esercitare il diritto di difesa.

COMMENTO
L'avviso di liquidazione dell'imposta di registro relativa a un atto giudiziario non deve necessariamente riprodurre o allegare l'atto oggetto di registrazione, essendo piuttosto necessario valutare, nel caso concreto, la sufficienza della motivazione del provvedimento; tale valutazione impone una verifica in merito alla conoscibilità del presupposto impositivo che consenta al contribuente il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive.

La Corte di giustizia ha evidenziato come con la pronuncia n. 1973/2022, la Corte di Cassazione abbia superato il precedente orientamento secondo cui, in tema di imposta di registro, un avviso di liquidazione che riporti solo la data e il numero del provvedimento civile oggetto di registrazione, senza allegarlo, è da considerarsi illegittimo per difetto di motivazione (Cfr. Cass. n. 29491/2018).
Il recente orientamento della giurisprudenza di legittimità afferma, infatti, che l'avviso di liquidazione in materia di imposta di registro deve ritenersi adeguatamente motivato anche quando, pur non allegando l'atto, contenga gli estremi identificativi essenziali (natura del provvedimento, autorità emanante, estremi dell'atto, data di pubblicazione) e i criteri, sia normativi sia di calcolo, alla base della determinazione del dovuto.
Ai fini del bilanciamento tra esigenze di economia dell'azione amministrativa e pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, infatti, è sufficiente che i riferimenti contenuti nell'avviso di liquidazione rendano agevolmente individuabile l'atto giudiziario tassato (Cfr. Cass. n. 11283/2022).
Tuttavia, qualora il contribuente contesti in materia specifica e circostanziata l'insufficienza motivazionale dell'avviso e la comprensibilità della pretesa impositiva, il giudice di merito deve procedere al vaglio complessivo della motivazione, indipendentemente dall'allegazione dell'atto giudiziario tassato (Cfr. Cass. Sentenza n. 26340/2021).

Massimiliano Giorgi
David De Castro

Riferimenti normativi: l. 212/2000, d.lgs.546/1992, d.P.R. 131/86.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 18532/2010, 24098/2014, 12468/2015, 124817/2015. 24254/2015, 29402/2017, 27628/2018, 29491/2018, 1696/2020, 12013/2020, 13402/2020, 21713/2020, 239/2021, 241/2021, 4736/2021, 9344/2021, 15895/2021, 26340/2021, 30084/2021, 37370/2021, 11283/2022, 1973/2022, 28584/2023, 2311/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1373/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Flamini.
Registro, ipotecarie e catastali – Transazione novativa – Alternatività Iva-registro – Enunciazione – Artt. 22 e 29 d.P.R. n. 131/1986.

SINTESI DELLA SENTENZA
La transazione novativa determina un nuovo rapporto tra le parti, costitutivo di obbligazioni autonome e sostitutive delle precedenti. Ne consegue l'inapplicabilità del principio di alternatività Iva-registro proprio del rapporto originario e tassazione delle nuove obbligazioni con imposta di registro proporzionale. L'enunciazione della transazione in un atto giudiziario definisce la base di commisurazione dell'imposta di registro sulla base del criterio del termine fisso di registrazione e della avvenuta esecuzione o meno dell'atto enunciato.

COMMENTO
Il regime impositivo in materia di imposta di registro è condizionato dalla natura dell'accordo assumendo rilievo fondamentale la distinzione tra transazione novativa e transazione semplice o conservativa. Ed invero, l'art. 29 del d.P.R. n. 131/1986 detta una disciplina specifica e organica del regime impositivo delle transazioni collegato agli "*obblighi di pagamento*" derivanti dall'accordo, senza derogare al principio di alternatività Iva-registro di cui agli artt. 5 e 40 del d.P.R. n. 131/1986. Laddove, quindi, l'accordo transattivo lasci persistere prestazioni soggette ad IVA, trova applicazione la disciplina di alternatività con regime impositivo in misura fissa. Nel caso, tuttavia, di una transazione novativa si determina l'estinzione delle precedenti obbligazioni del rapporto originario (in ipotesi soggette ad IVA) e la loro sostituzione con altre obbligazioni aventi titolo nell'accordo

definitorio. Con conseguente inapplicabilità alle nuove obbligazioni del regime di alternatività IVA-registro riferibile al rapporto originario (Cass. n. 21371/2020; n. 17869/2021, n. 14772/2024).
Relativamente alla qualificazione di una transazione come novativa, che costituisce un apprezzamento di mero fatto riservato al giudice di merito e sottratto al sindacato di legittimità se congruamente motivato, la Corte di Cassazione nella recente sentenza n. 14772/2024 ha ribadito quanto segue "*questa Corte ha già chiarito che l'efficacia novativa della transazione presuppone una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato dall'accordo transattivo, in virtù della quale le obbligazioni reciprocamente assunte dalle parti devono ritenersi oggettivamente diverse da quelle preesistenti, con la conseguenza che, al di fuori dell'ipotesi in cui sussista un'espressa manifestazione di volontà delle parti in tal senso, il giudice di merito deve accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto, costitutivo di autonome obbligazioni (Cass, Sez. 6-1, 6 ottobre 2020, n. 21371)…Nella transazione novativa, la causa si arricchisce di un ulteriore obiettivo rispetto alla transazione semplice, quello di estinguere e sostituire il precedente rapporto esistente tra le parti, piuttosto che modificarlo o integrarlo"*. Ne consegue l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale del 3 per cento sull'importo della transazione (novativa) ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986.
Nel caso delibato nella sentenza n. 1373/2024 in commento la CGTII del Lazio, Sez. 2, non ha avuto dubbi nel rinvenire la natura novativa della transazione oggetto dell'imposizione indiretta in contestazione stante l'espressa evidenza del carattere novativo nell'ambito delle stesse pattuizioni contrattuali e l'espresso richiamo alle stesse anche negli scritti difensivi di parte contribuente, a nulla valendo, quindi, l'assoggettabilità ad IVA di una parte delle obbligazioni transatte.
Con riferimento poi alla base imponibile cui commisurare l'imposta di registro proporzionale, la Corte ha posto in evidenza la circostanza che la transazione fosse stata sottoposta a tassazione a seguito di enunciazione in un decreto ingiuntivo registrato. Di qui, i giudici di appello hanno evidenziato l'irrilevanza dell'ammontare risultante dovuto nel provvedimento giudiziario a tacitazione delle pretese (sensibilmente inferiore rispetto all'ammontare dovuto in base all'atto transattivo) trovando applicazione l'art. 22 del d.P.R. n. 131/1986 che stabilisce "*che l'imposta di registro si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita soltanto se l'atto non è soggetto a registrazione in termine fisso, ipotesi che non ricorre nel caso di specie"*. Ne è conseguita la conferma della legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro proporzionale del 3 per cento sull'importo indicato nell'atto transattivo enunciato e che avrebbe dovuto essere registrato, in termine fisso, al momento della stipula.

Claudia Lazzeri

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 5, 40, 22 e 29; 1965 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 4455/2006; 8101/2006 29382/2019; 21371/2020; 16029/2021; 17869/2021; 24642/2022; 14772/2024.
Prassi: Circolari e Risoluzioni n. 37/1986; Interpelli n. 380/2020; 390/21; 28/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 1895/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. Lentini, Rel. D'Urso.
Registro, ipotecarie e catastali – Atti autorità giudiziaria – Controversie civili – Definizione parziale - Impugnazione o impugnabilità dell'atto – Rimborso e conguaglio – Procedimento autonomo.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di imposta di registro, la sentenza che definisce il giudizio – anche solo parzialmente e pur non passata in giudicato – è soggetta a tassazione. Ne deriva la possibilità, per l'Ufficio, di provvedere alla liquidazione dell'imposta dovuta, con emissione del relativo avviso. L'eventuale riforma, totale o parziale, della sentenza nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, non incide sull'avviso in parola, ma integra un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta.

COMMENTO
In tema di imposta di registro, l'art. 37 d.P.R. n. 1131/1986 dispone che gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato.
L'espresso riferimento al requisito della definizione anche parziale vale ad escludere dal campo di applicazione della norma tutti quegli atti aventi mero contenuto ordinatorio (quali, ad esempio, il provvedimento con il quale il giudice dichiara la propria incompetenza per territorio, il provvedimento che dichiara l'estinzione del processo, il provvedimento con il quale vengono disposti il sequestro conservativo e il sequestro giudiziario, ecc.)
Da siffatta impostazione emerge, inoltre, una caratterizzazione provvisoria della tassazione *de qua* in relazione agli atti non ancora definitivi. Il completamento della stessa, infatti, si avrà (in virtù del c.d. principio di unicità della tassazione) solo successivamente all'intervento della sentenza passata in giudicato, con un conguaglio a favore dell'erario o con un rimborso a favore del contribuente.
Il rimborso deve essere richiesto con apposita istanza (entro tre anni dal pagamento oppure dal successivo giorno nel quale è sorto il diritto alla restituzione) "*all'ufficio che ha riscosso l'imposta*" e con un procedimento del tutto autonomo rispetto al giudizio relativo all'avviso di liquidazione emesso in conseguenza della sentenza e poi riformato (in tale ambito, assume, infatti, rilevanza – in quanto circostanza determinante la cessazione della materia del contendere - solo il provvedimento con cui l'Amministrazione accoglie l'istanza di rimborso a seguito della riforma della sentenza cui afferisce).

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.P.R. 1131/1986
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 12023/18; 12480/18; 21819/20

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1899/2024, depositata il 21/03/2024 – Pres. e Rel. Fantini.
Registro, ipotecarie e catastali – DOCFA – Obbligo di sopralluogo – Stima diretta - Obbligo di motivazione – Potere di rettifica – Scostamenti significativi – Accoglimento appello – Principio di soccombenza delle spese

SINTESI DELLA SENTENZA
In materia di rettifica del classamento e della rendita catastale mediante procedura DOCFA, la mancata esecuzione di un sopralluogo non costituisce, di per sé, motivo di illegittimità dell'atto, purché la valutazione si basi su elementi documentali adeguati che permettano di individuare le caratteristiche di ciascuna unità immobiliare oggetto di classamento. In ipotesi di classamento di un fabbricato mediante la indicata procedura, inoltre, l'atto di rettifica con il quale l'amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve essere motivato in via approfondita, specificando le discrasie riscontrate.

COMMENTO

La procedura DOCFA (Documenti Catasto Fabbricati) – prevista dal d.m. 19 aprile 1994, n. 701 - consente di adempiere, per via telematica, agli obblighi di dichiarazione in catasto in caso di nuove costruzioni o di variazione delle unità immobiliari già censite.

Siffatto metodo consta di due diverse fasi applicative. Una prima, necessaria, di acquisizione – da parte dell'ufficio del catasto – delle dichiarazioni. Esse devono contenere, tra l'altro, dati e notizie tali da consentire l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita catastale, la proposta del dichiarante circa l'attribuzione della categoria, classe e relativa rendita catastale, per le unità a destinazione ordinaria, o l'attribuzione della categoria e della rendita, per le unità a destinazione speciale o particolare, nonché i dati di superficie – espressi in metri quadrati - per ciascuna unità immobiliare.

La seconda fase, invece, meramente eventuale, ha luogo ove l'ufficio del catasto ritenga di dover rettificare la dichiarazione presentata. Ai fini di tale determinazione, l'Ufficio competente usa mezzi informatici o tradizionali, con sopralluogo senza. Ebbene, è proprio in quest'ultima fase che s'inserisce una delle questioni più dibattute sul tema ossia quella relativa alla motivazione dell'atto di "riclassamento" eventualmente emanato. Sul punto, è stata ritenuta superata l'impostazione tradizionale che riteneva adempiuto il suddetto obbligo motivazionale con la mera indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Ufficio. Il mutato quadro giurisprudenziale, infatti, riconosce la necessità che la motivazione dell'atto di revisione specifichi sia le ragioni giuridiche sia i presupposti di fatto della modifica. (Cass. nn. *12497/16*, *25037/17, 32754/19*)

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: nn. 22886/06; 23237/14; 12497/16; 25037/17; 32754/19.
Prassi: Circolare n. 7/E/2022/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2028/2024, depositata il 27/03/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro-– Lodo arbitrale – Provvisoria esecutività – Irrilevanza fiscale –Presupposto del tributo - Esistenza del lodo quale titolo giudiziale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il lodo arbitrale in cui l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato viene condannata al risarcimento dei danni, la cui efficacia esecutiva è stata sospesa dalla Corte di Appello competente investita della questione circa la validità del lodo medesimo, sconta l'imposta di registro nella misura di legge, poiché il presupposto del tributo si collega non già all'efficacia esecutiva del provvedimento, bensì all'esistenza del titolo giudiziale.

La partecipazione al lodo di un'Amministrazione pubblica, peraltro, non comporta *ex* se la prenotazione a debito dell'imposta, atteso che la prenotazione a debito avviene esclusivamente nelle ipotesi in cui sia l'Amministrazione pubblica interessata alla registrazione dell'atto. Nella diversa ipotesi, invece, come la fattispecie di cui è causa, in cui la registrazione dell'atto sia stata richiesta dalla parte privata, l'imposta di registro deve essere immediatamente liquidata dagli uffici competenti, non trovando applicazione l'istituto della prenotazione a debito, nemmeno per il capo della sentenza sulle spese di giudizio.

In ragione di tutto ciò, l'avviso di liquidazione notificato al contribuente avente ad oggetto l'imposta di registro relativo al lodo arbitrale risulta legittimo.

COMMENTO

La circostanza che un lodo arbitrale sottoposto ad imposta di registro non acquisti provvisoria esecutività, oppure quest'ultima venga sospesa in sede di gravame, non incide in alcun modo sul regime impositivo del lodo medesimo.

Il presupposto del tributo, infatti, quale imposta di atto, si rinviene nell'esistenza di un titolo giudiziale *ex* art. 37 TUR, piuttosto che all'efficacia esecutiva del titolo medesimo.

La capacità contributiva del contribuente risulta comunque tutelata, in caso di definitiva declaratoria di nullità o di invalidità del titolo esecutivo oggetto dell'imposta di registro, dalla possibilità per quest'ultimo di procedere ad istanza di rimborso

Tale pronuncia si pone, peraltro, in linea con la più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., Sez. V, Sentenza n. 34425/2022), secondo cui "la sospensione dell'efficacia del provvedimento giurisdizionale di condanna sottoposto a registrazione, non è idonea ad incidere sull'avviso di liquidazione emesso ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. 131/86, data la perdurante esistenza del provvedimento giurisdizionale stesso che rappresenta il fondamento dell'imposta, (con salvaguardia dell'eventuale diritto al rimborso
spettante contribuente in base a successiva sentenza passata in giudicato). E ciò perché il presupposto del tributo si collega non all'efficacia esecutiva ma all'esistenza del titolo giudiziale soggetto a registrazione.

La circostanza che sia parte del lodo arbitrale un'amministrazione dello Stato, inoltre, non incide sulla (im)possibilità che l'imposta sia prenotata a debito, atteso che l'ambito di applicazione della registrazione a debito dell'imposta riguarda esclusivamente le ipotesi in cui sia l'Amministrazione medesima a richiedere la registrazione dell'atto e, dunque, risulti altresì tenuta all'assolvimento del tributo.

L'art. 59 TUR, peraltro, è altresì norma di stretta interpretazione (Cass. civ., Sez. V, Sentenza n. 9796/2022), per cui, non trovando espressa menzione i lodi arbitrarli all'interno dell'elenco ivi scritto, la registrazione a debito risulta a maggior ragione inapplicabile.

Roberto Patini

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, d.P.R. 600/1973; d.P.R. n. 131 del 1986, art. 59, lett. a); art. 37 del d.P.R. 131/86; d.P.R. n.115 del 2002, art. 158, c. 1; art.57 d.P.R. 131/86; Cass. civ., Sez. V, Sentenza n. 9796/2022.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 34425/2022; 9054/24; Corte di Cassazione, ord. 12023/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2054/2024, depositata il 28/03/2024 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.

Registro, ipotecarie e catastali – Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE) – Atti propri dei GEIE – Agevolazioni - Imposta di registro – Imposta in misura fissa – Compete – Limiti – Compravendita immobiliare.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'applicazione dell'imposta di Registro in misura fissa prevista per "gli atti propri dei gruppi europei di interesse economico" dall'art. 4, lett. g) della Tariffa, Parte Prima, d.P.R. 131/1986 (c.d. *Testo Unico dell'Imposta di Registro*) si applica unicamente agli atti propri delle società espressamente elencati nel medesimo art. 4, dalle lettere *a)* ad *f)*, ed in specie gli atti compiuti per la costituzione o nell'ambito della riorganizzazione dei GEIE, quali enti di tipo associativo.

L'applicazione dell'imposta in misura fissa non compete, invece, per tutti i diversi atti in cui sia parte un GEIE, come nel caso degli atti di compravendita immobiliare.

COMMENTO

La motivazione della sentenza, richiamando testualmente la giurisprudenza della Suprema Corte (nn. 3798/2023, 2548/2023, 7964/2022 e 18107/2021), trae spunto dalla formulazione letterale della disposizione in esame e da osservazioni di carattere sistematico anche in confronto con altre disposizioni agevolative.

Più in dettaglio, viene evidenziato che la locuzione "*atti propri*", riferita ai GEIE, è identica all'*incipit* dell'art. 4 della Tariffa in materia di atti societari, così rivelandone la connotazione oggettiva connessa a tutti gli atti accomunati dalla medesima caratteristica di essere volti all'organizzazione e alla regolazione della vita e delle attribuzioni patrimoniali interne di società e ogni altro tipo di ente associativo.

Inoltre, è stato evidenziato che la disposizione in esame si discosta nella formulazione da quella agevolativa che prevede espressamente l'applicazione l'imposta in misura fissa per gli acquisti immobiliari degli enti del terzo settore (art. 82, quarto comma, d.lgs.117/2017).

Sul piano sistematico, ed in relazione alla nozione di "atti propri", si è fatto riferimento nella sentenza in commento al contenuto della nota V) dell'art. 4, citato, secondo cui (rinviando al n. 4) dell'art. 4) sono assoggettati ad imposta di Registro nelle (diverse) misure previste dall'art. 7 della Tariffa gli atti propri dei GEIE aventi ad oggetto il conferimento di unità da diporto.

Un'altra conferma, si può rinvenire nella nota III) dell'art. 4, che rinvia per gli atti non espressamente nominati all'art. 9 della Tabella, relativa agli atti non soggetti ad obbligo di registrazione. Se fosse corretta la tesi secondo cui la nozione di "atti propri" si estende a tutti gli atti in cui è parte un GEIE, si dovrebbe ritenere che gli atti diversi da quelli indicati nell'art. 4 della Tariffa sarebbero sottratti alla registrazione, il che è obiettivamente assurdo.

Meno convincente appare il richiamo al disposto dell'art. 12, terzo comma, d.lgs.240/1991, secondo cui gli atti di trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari di cui all'art. 4, lett. g) della Tariffa (e quindi costituenti "atti propri" dei GEIE) sono soggetti alle imposte ipotecaria di trascrizione e catastale in misura fissa.

A differenza di quanto ipotizzato nella sentenza in commento (e nella giurisprudenza di legittimità da questa citata) si potrebbe anche sostenere che con il citato art. 12 si sia intesa estendere anche alle imposte ipotecaria e catastale la tassazione in misura fissa. Questa argomentazione non appare comunque decisiva, avuto riguardo agli altri argomenti formulati.

Né peraltro osta alla interpretazione formulata dalla Corte il contenuto del Reg. CEE 2137/85, sui GEIE, secondo cui a queste entità associative devono essere "assicurate condizioni analoghe a quelle esistenti in un mercato nazionale" (primo considerando), anche con riferimento al sistema tributario nazionale (quattordicesimo considerando), senza fare riferimento a trattamenti di particolare favore, suscettibili peraltro di determinare una discriminazione al rovescio.

L'interpretazione così delineata trova peraltro riscontro in altra pronuncia della Corte tributaria di II grado del Lazio, secondo cui "il regime delle imposte indirette delineato dal Legislatore in favore del G.E.I.E. non può trovare indiscriminata applicazione per qualunque tipo di atto giuridico posto in essere dal medesimo, ma occorre dare una lettura delle norme richiamate che sia compatibile con il loro tenore letterale. Si rileva, infatti, come l'art. 4 lett. g), con riferimento all'imposta di registro, non parli semplicemente di 'atti posti in essere dei G.E.I.E.' ma di 'atti propri dei GEIE', cosicché occorre dare un senso a quest'aggettivo che il Legislatore ha ritenuto doveroso inserire… Ne consegue che in tutte le altre ipotesi quali, ad esempio e tra le più frequenti, compravendite immobiliari, previsioni di acconti e caparre confirmatorie, cessioni di crediti, ecc., si debbano scontare le imposte proporzionali, giacché detti atti non possono essere considerati 'atti propri dei G.E.I.E.' così come essi non vengono nemmeno considerati, ovviamente e per coerenza sistematica, 'atti propri delle

società'" (CGT II grado Lazio, sez. XVII, 2 novembre 2022, n. 4772. Conformi: Comm. trib. reg. Lazio, sez. XIII, 10 gennaio 2022, n. 59; sez. VII, 15 febbraio 2021, n. 890. *Contra*: Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XVI, 2 febbraio 2022, n. 285; Comm. trib. reg. Emilia Romagna n. 1129/2015).

Giuseppe Pizzonia

Riferimenti normativi: Artt. 4 e 7, Tariffa, Parte Prima, d.P.R. 131/1986; art. 9, Tabella, d.P.R. 131/1986; art. 82, quarto comma, d.lgs.117/2017; art. 12, terzo comma, d.lgs.240/1991; Reg. CEE 2137/85.
Riferimenti giurisprudenziali: CGT II grado Lazio, sez. XVII, 2 novembre 2022, n. 4772; Comm. trib. reg. Lazio, sez. XIII, 10 gennaio 2022, n. 59; Comm. trib. reg. Lazio, sez. VII, 15 febbraio 2021, n. 890; Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XVI, 2 febbraio 2022, n. 285; Comm. trib. reg. Emilia Romagna n. 1129/2015.
Dottrina: Ferri, Chirico, Imposta di registro e trasferimenti di immobili nell'ambito degli atti propri del GEIE, Corr. Trib. 2020, p. 917; Montelatici, Rinaldi, Il Geie: vantaggi fiscali in tema di imposte indirette e implicazioni in tema di trust, Il Fisco 2011, p 5340.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2057/2024, depositata il 28/03/2024 – Pres. Fantini, Rel. Speranza.
Registro, ipotecarie e catastali – Compravendita immobile uso ufficio – Valutazione – Quotazioni OMI – Strumento di ausilio per indicazioni di massima - Considerazione dello stato conservativo e delle condizioni di fatto e di diritto – Perizia di parte sulla determinazione del valore commerciale - Necessità di tenerne conto.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete all' Ufficio l'onere di dimostrare che gli immobili considerati come parametro per la valutazione comparativa del valore hanno medesime caratteristiche di fatto e di diritto rispetto a quello oggetto di valutazione, non potendosi la rettifica basarsi sui valori OMI senza considerare le caratteristiche dell'immobile. Nel caso di specie, l'ufficio non ha tenuto conto, delle particolari condizioni in cui si trovava l'immobile al momento della compravendita, basandosi su criteri comparativi medi che nel caso in esame non risultano correttamente applicati.

COMMENTO
La sentenza – che si muove in linea con la prevalente giurisprudenza - contiene due principi in tema di valutazione immobiliare ai fini delle imposte d'atto.
Il primo riguarda le quotazioni OMI; queste sono solo uno strumento di ausilio all'accertamento di valore, di per sé non sufficiente a rettificare il valore dell'immobile, dato che questo può variare in funzione di diversi parametri fattuali e giuridici di cui occorre tener conto. In questo senso, si riscontrano numerosi precedenti di legittimità.
Tra le pronunce più recenti, è stato statuito che "*le quotazioni "OMI", risultanti dal sito web dell'Agenzia delle Entrate, non costituiscono una fonte tipica di prova del valore venale in comune commercio del bene oggetto di accertamento, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, essendo idonee a condurre ad indicazioni di valore di larga massima*" (Cass. Ord. 16359/2024).
"*Il convincimento del giudice può fondarsi anche su un unico elemento indiziario, qualora preciso e grave fermo che tale elemento, nella cessione di immobili, non può compendiarsi nello scostamento dai valori OMI*" (Cass. n. 12445/2024).
"*Le rilevazioni dell'Osservatorio del Mercato immobiliare (OMI) costituiscono uno strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, strumento idoneo a condurre ad indicazioni di valori di larga massima e inidoneo ex se a rettificare il valore dell'immobile*". Conseguentemente, "*se, in linea di principio, il convincimento del giudice può*

fondarsi anche su di un unico elemento indiziario, qualora preciso e grave - ciò nondimeno detto elemento non può essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi, onde non incorrere nel divieto di praesumptio de presumpto" (Cass. N. 2546/2024).
Anche ai fini delle imposte sui redditi, è stato statuito che *"l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla predetta cessione di beni immobili non può essere fondato soltanto sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore normale del bene quale risulta dalle quotazioni OMI, ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti*" (Cassaz. n. 11998/2024. Conforme Cass. N. 10312/2024 e n. 9459/2024).
Un secondo principio riguarda la rilevanza delle condizioni obiettive in cui si trovava l'immobile oggetto di valutazione al momento della compravendita; condizioni opportunamente attestate – nel caso considerato – da apposita perizia. Si tratta in specie di condizioni tanto di tipo fattuale (consistenza, ubicazione, stato di conservazione), quanto di ordine giuridico (situazione urbanistica, opere di urbanizzazione, presenza di vincoli, oneri, servitù), nonché altri elementi obiettivi, purché non siano elencati in modo generico o attraverso clausole di mero stile, anche per consentire al contribuente un adeguato esercizio del diritto di difesa.

Giuseppe Pizzonia

Riferimenti normativi: art. 52, d.P.R. n. 131/1986; art. 1, comma 265, l. n. 244/2007; art. 24, comma 5, l. n. 88/2009.
Riferimenti giurisprudenziali recenti: Cass. Ord. nn. 2546/2024; 9459/2024; 16359/2024; 13726/2024; 10312/2024; 11998/2024. Cass. Sentenza n:. nn. 18103/2021; 12445/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2077/2024, depositata il 29/03/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Giorgianni.
Registro, ipotecarie e catastali – Imposta ipotecaria – Ipoteca volontaria – Garanzia rateazione tributi erariali – Formalità nell'interesse dello Stato - Esenzione – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nel caso di concessione di ipoteca volontaria da parte del contribuente a garanzia della rateizzazione di un debito per tributi erariali, compete l'esenzione di cui all'articolo 1, comma 2, d.lgs. n. 347/1990, in base al quale: "*non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato"*.

COMMENTO
La controversia scaturisce dal rifiuto opposto dall'Agenzia delle entrate al rimborso dell'imposta ipotecaria assolta dal contribuente per l'iscrizione di ipoteca richiesta a garanzia della rateazione di un debito per tributi erariali.
Secondo l'Agenzia delle entrate, appellante, l'esenzione dal particolare ex art. 1, comma 2, d.lgs. n. 347/1990 sarebbe applicabile esclusivamente alle formalità eseguite nell'interesse dello Stato, ed essendo invece l'Agenzia un ente diverso dallo Stato l'esenzione non spetterebbe.
La tesi fiscale è stata respinta dalla CGT che si è così conformata alla giurisprudenza della Corte di Cassazione secondo cui "*L'ipoteca volontaria costituita dal contribuente quale terzo datore di ipoteca ai fine di garantire la rateazione dei tributi, ai sensi dell'art. 3-bis del d.lgs.n. 462/1997, nella formulazione vigente ratione temporis* [n.b. la disciplina vigente non richiede più la garanzia ipotecaria]*, costituisce formalità non soggetta ad imposta in quanto eseguita nell'interesse dello Stato ex art. 1, comma 2, del d.lgs.n. 347/1990*" (Ord. N. 1899/2020).
E' stato in proposito osservato che l'istituto dell'ipoteca assolve ad una specifica funzione di garanzia, destinando i beni vincolati alla soddisfazione del creditore beneficiario, alle cui

ragioni viene assicurata priorità assoluta, per un verso assicurando l'effettività dell'azione esecutiva del creditore (diritto di espropriazione) e, per altro verso, offrendo al creditore ipotecario un trattamento preferenziale rispetto alle azioni concorrenti degli altri creditori (diritto di prelazione). Non v'è dubbio, dunque, che l'ipoteca in generale sia volta a tutelare l'interesse del creditore. Anche nel caso di rateazione di tributi, la garanzia ipotecaria assolve la funzione di rafforzamento della garanzia patrimoniale del debitore e dunque è posta nell'interesse del soggetto creditore. Trattandosi di tributi erariali, la posizione attiva deve ritenersi riferibile allo Stato, anche se questo si avvale di un ente pubblico quale l'Agenzia delle entrate.
Si sono conformate all'orientamento della Corte di Cassazione anche altre Corti di II grado, ed in specie le Corti della Lombardia e del Piemonte. Nelle controversie trattate, peraltro, l'Agenzia aveva sostenuto la tesi secondo cui l'ipoteca sarebbe stata iscritta nell'interesse del debitore; tesi, questa respinta, sulla base della giurisprudenza di legittimità.
D'interesse, anche una correlata statuizione contenuta nella sentenza in commento. La Corte, avendo constatato che l'appello proposto dall'Ufficio era successivo all'emissione della citata sentenza della Cassazione ha disposto la condanna alle spese dell'Agenzia soccombente, senza però riconoscere le maggiorazioni ex art. 96, c.p.c.

Giuseppe Pizzonia

Riferimenti normativi: art. 1, comma 2, d.lgs .n. 347/1990; Art. 3-bis, d.lgs.n. 462/1997.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 1899/2020.
CGT II grado Lombardia, sez. IV, n. 2791/2024; CGT II grado Piemonte, sez. II, n. 295/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2117/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.
Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di rettifica e liquidazione – Accertamento maggior valore dell'immobile compravenduto – Stato di abbandono e degrado del compendio – Stima basata sulla consistenza desunta dalla planimetria catastale e sui valori posti in comparazione – Idonea – Rettifica del valore finale col metodo comparativo – Legittima – Assenza di sopralluogo – Irrilevante – Stato manutentivo scadente valutato nella perizia d'ufficio - Sufficienza.

SINTESI DELLA SENTENZA
E' legittimo l'avviso di rettifica e liquidazione con il quale, ai sensi degli artt. 43, 51 e 52 del d.P.R. 131/1986, viene rideterminato l'esiguo valore dichiarato in atto di un fabbricato cielo-terra con annesso circostante giardino esclusivo, della superficie complessiva di mq 2085, categoria D/6, sebbene la stima operata dall'Ufficio si sia basata unicamente sulla documentazione acquisita agli atti e quella in comparazione reperita mediante strumenti informatici, purché lo stato di degrado e abbandono in cui versa l'immobile, pur in assenza di sopralluogo, sia stato debitamente tenuto in considerazione e valutato nella redazione della perizia tecnica effettuata dall'Agenzia delle Entrate. Nel caso di specie è stato ritenuto non realistico il valore di 347,00 euro al mq, dichiarato in atto, anche alla luce dei valori posti in comparazione dall'Ufficio che, seppure non perfettamente coincidenti, evidenziavano quotazioni nettamente superiori a quella proposta dal ricorrente.

COMMENTO
L'art. 51 del d.P.R. 131/1986, dopo aver precisato, al comma 2, che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari *"[…] si intende per valore il valore venale in comune commercio"*, al successivo comma 3 dispone che *"[…] l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle, divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto*

per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni".
L'art. 51, co. 3, del d.P.R. 131/86 individua, dunque, un triplice ordine di presupposti (equiordinati) che legittimano l'accertamento di maggior valore dell'immobile oggetto di compravendita.
In particolare, con orientamento ormai consolidato, la Corte di Cassazione ha evidenziato che, sulla base della citata norma, l'avviso di rettifica del valore dichiarato, può fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su «altri elementi di valutazione», tra i quali rientra, oltreché una stima operata dall'Agenzia del territorio, anche il riferimento alla destinazione, alla collocazione, alla tipologia, alla superficie, allo stato di conservazione e all'epoca di costruzione dell'immobile oggetto di valutazione.
Dalla richiamata disposizione non emerge, inoltre, alcun obbligo per l'Ufficio di eseguire un sopralluogo presso l'immobile oggetto di accertamento, quale condizione di validità dell'atto impositivo.
Alcuna norma impone, infatti, per la categoria di accertamenti in esame, di prescindere dal metodo comparativo e di procedere ad un accesso *in loco*.
Pertanto, anche una stima basata non già su una verifica diretta del bene ma unicamente sulla documentazione acquisita agli atti (tra cui la perizia di parte ricorrente) e quella in comparazione reperita mediante strumenti informatici, oltre che sulla consistenza desunta dalla planimetria catastale, può legittimamente fondare l'accertamento del maggior valore del bene compravenduto, qualora la stessa si riveli idonea a sostenere la maggior congruità di quest'ultimo rispetto al valore dichiarato dalle parti.
In particolare, non costituisce idonea contestazione la circostanza di trovarsi l'immobile in stato di degrado e abbandono ogniqualvolta tale condizione, oltre a tutte le altre caratteristiche tecniche del bene, emerga compiutamente nella perizia d'ufficio effettuata dall'Agenzia delle Entrate, pur in assenza di verifica *in loco*.
L'accertamento fondato sulla relazione di stima dell'Ufficio ben potrà dunque costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione, a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente.

Paolo Puri

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 43, 51 e 52; d.lgs. 347/90, art. 13.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5770/21; 4863/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2283/2024, depositata il 05/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Del Giudice.

Registro, ipotecarie e catastali – Atti giudiziari – Soggetti obbligati al pagamento – Parti in causa – Mandatario con rappresentanza – Registrazione atti giudiziari – Avviso di liquidazione – Motivazione – Necessità di allegazione dell'atto registrato – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposta di registro, il gestore che agisce in giudizio in nome e per conto del titolare del credito in virtù di mandato con rappresentanza riveste la qualità di "parte in causa" ai sensi e per gli effetti dell'art. 57 del d.P.R. n. 131/1986 ed è, pertanto, obbligato al pagamento dell'imposta di registro dovuta per la registrazione dell'atto giudiziario. In capo al gestore/mandatario si realizza, infatti, la necessaria coincidenza di legittimazione ed interesse ad agire, posto che egli agisce perseguendo un interesse proprio dotato di rilevanza sia giuridica (titolarità di una posizione contrattuale) sia economica (remunerazione del servizio di gestione del credito).
In tema di imposta di registro su atti giudiziari, l'avviso di liquidazione è adeguatamente motivato anche quando non sia ad esso allegato l'atto cui la registrazione si riferisce, a condizione che l'atto

giudiziario sia gi, conosciuto o, comunque, conoscibile, dal contribuente e che l'avviso di liquidazione rechi gli estremi identificativi essenziali dell'atto giudiziario medesimo.

COMMENTO

La sentenza affronta il tema della responsabilità per il pagamento dell'imposta di registro dovuta per la registrazione di atti giudiziari in capo al soggetto che ha agito in giudizio in virtù di un mandato con rappresentanza e, in particolare, in qualità di gestore di posizioni creditorie di cui è titolare, sul piano sostanziale, il mandante.

Il nucleo essenziale della questione riguarda l'esatta interpretazione dell'art. 57 del d.P.R. n. 131/1986, il quale, come noto, stabilisce che "*sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta… le parti in causa*". Sul tema, la Corte di Cassazione ha più volte affermato che il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto sostanziale considerato nell'atto giudiziario, richiedendosi, di converso, che la sfera giuridica della parte processuale sia in qualche modo interessata ed incisa dagli effetti della decisione (v., tra le tante, Cass. nn. 12009/20; 29158/18; 25790/14; 14112/10; 21700/21).

La sentenza in esame afferma che il mandatario con rappresentanza deve ritenersi "parte in causa" ai sensi del citato art. 57 TUR, richiamando il principio affermato da Cass. n. 22072/22, secondo cui la società di *servicing* che, nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione di crediti *ex* legge n. 130/1999, agisce in giudizio in adempimento di un mandato con rappresentanza alla riscossione del credito affidatole dalla società-veicolo (SVP), riveste la qualità di parte del processo. Il *servicer*/mandatario, infatti, non assume la veste di parte in senso solo formale ma, facendo valere in giudizio il credito, adempie al mandato ricevuto e, dunque, persegue un interesse proprio di rilevanza sia giuridica (titolarità ed attuazione di una posizione contrattuale diretta di potere-obbligo di riscossione del credito) sia economica (remunerazione del servizio di riscossione). Si realizza, così, in capo al *servicer*/mandatario "*indipendentemente dal fatto che il mandato conferitogli potesse essere con o senza rappresentanza* […] *la necessaria coincidenza "in proprio" di legittimazione ed interesse ad agire, il che basta a radicare in esso la qualità di "parte in causa" rilevante ex art. 57 TUR*" (si vedano, nello stesso senso, le coeve Cass. nn. 22146/22; 22078/22; 22073/22).

Inoltre, la sentenza in esame afferma la non necessità dell'allegazione all'avviso di liquidazione dell'atto giudiziario cui la registrazione si riferisce. Ciò a condizione che l'atto impositivo rechi gli estremi identificativi essenziali dell'atto giudiziario e che tale atto sia già conosciuto o, comunque, conoscibile, dal contribuente. Anche con riferimento a tale profilo, la decisione si pone in linea con il più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. nn. 12692/24; 26340/21; 239/21; 11284/22; 1973/22), che ha definitivamente superato alcuni precedenti di segno contrario (Cass. nn. 17486/19; 28095/2020).

Riccardo Sartori

Riferimenti normativi: art. 57 d.P.R. n. 131/1986; art. 7, co. 1, legge n. 212/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 12009/20; 29158/18; 25790/14;14112/10; 21700/21; 22072/2022; 22146/22; 22078/22; 22073/22; 12692/24; 26340/21; 239/21; 11284/22; 1973/22; 17486/19;28095/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2287/2024, depositata il 08/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Speranza.

Registro,ipotecarie e catastali – Decreto di riconoscimento del lodo arbitrale straniero – Riconoscimento lodo – Imposta di registro in misura proporzionale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini dell'imposta di registro, il decreto di riconoscimento ed esecuzione del lodo arbitrale estero, di cui all'art. 839 c.p.c., è un atto giudiziario ai sensi degli artt. 37 del d.P.R. 131/1986 e 8 dell'allegata Tariffa Parte Prima che nei casi in cui condanni il debitore al pagamento di una somma ovvero alla consegna di beni o ad altre prestazioni ancora sconta l'imposta di registro nella misura proporzionale indicata alla lett. b), co. 1, art. 8 della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. 131/1986.

COMMENTO

I giudici di secondo grado hanno raggiunto questa conclusione sulla base del tenore testuale delle norme. Infatti, sia l'art. 37 del d.P.R. 131/1986 sia l'art. 8 della Tariffa parte I allegata al TUR prevedono tra gli atti giudiziari soggetti all'imposta "*i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali*". Anche la giurisprudenza della Cassazione, opportunamente richiamata dai giudici di secondo grado, è di questo avviso: i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali soggiacciono al regime fiscale, in materia di imposta di registro, proprio delle sentenze che risolvono le controversie civili, che, come noto, varia al variare dell'oggetto del contendere ovvero della natura del provvedimento (si veda la lett. e) del co. 1 dell'art. 8 della Tariffa parte I, in cui si prevede che l'imposizione degli atti giudiziari di omologazione è in misura fissa) (in senso conforme sull'imposizione dei provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali per la dottrina si veda C. Sacchetto, *Profili fiscali dell'arbitrato,* in *Dir. Prat. Trib.,* 2000, I, pp. 29 ss., spec. pp. 38 e 42; L. Nicotina, *Il regime fiscale dell'arbitrato,* in *Dir. Prat. Trib.,* 2006, I, pp. 515 ss., spec. pp. 529, 536). Alcuni discordano con l'impostazione testé richiamata secondo cui il decreto di riconoscimento può essere soggetto all'imposizione in misura proporzionale (cfr. M. Cardillo, *I profili fiscali dell'arbitrato: novità e spunti di riflessione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, I, pp. 1993 ss., spec. pp. 2009-2011). Viene infatti sostenuto, da quest'ultima dottrina, che il lodo straniero, essendo un atto formato all'estero, sia escluso dall'imposta di registro e che, d'altro canto, il decreto di riconoscimento sia imponibile nella sola misura fissa. La giurisprudenza di legittimità richiamata dai giudici di merito aveva ad oggetto il riconoscimento di un lodo emesso ad esito di un arbitrato domestico visto che il riconoscimento era stato concesso da un Tribunale e non dal Presidente della Corte d'Appello come richiesto dall'art. 839 c.p.c. Per quanto riguarda il dato normativo, invece, è opportuno constatare che l'art. 8 sopra richiamato include nel proprio ambito di applicazione "*i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali"* senza precisare se questi siano quelli emessi a seguito di arbitrati internazionali, interni ovvero entrambi e, in riferimento alle sentenze straniere, disciplina autonomamente "*le sentenze che rendono efficaci nello Stato le sentenze straniere*". Ciò detto bisogna precisare che l'art. 57 TUR richiama espressamente "*i provvedimenti di cui agli articoli (…) 800 (…) del codice di procedura civile*". L'art. 800 c.p.c. aveva ad oggetto le "*sentenze arbitrali straniere*" ed è stato abrogato nel 1994 contestualmente all'introduzione dell'art. 839 c.p.c., avente ad oggetto i decreti di riconoscimento dei lodi stranieri. Tale impianto normativo pare dunque suggerire, attraverso un'interpretazione evolutiva, che gli atti giudiziari di riconoscimento dei lodi stranieri siano inclusi nell'ambito oggettivo del tributo (in senso simile S. Ghinassi, *sub art. 57 del d.P.R. 131/1986,* in (a cura di) A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroiacovo, *Codice delle leggi tributarie,* Torino, 2014, p. 322; conf. C. Sacchetto, cit., p. 42, anche se in riferimento all'art. 37 TUR ed all'art. 8 della Tariffa parte I).

Stefano Butticè

Riferimenti normativi: artt. 6, 37 e 57 d.P.R. 131/1986; art. 8 Tariffa Parte Prima d.P.R. 131/1986; art. 11 Tariffa Parte Seconda d.P.R. 131/1986; artt. 800, 839, 840 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: ord. n. 17359/2023; n. 838/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2461/2024, depositata il 12/04/2024 – Pres. Filocamo, Rel. Castiello.
Registro, ipotecarie e catastali – Decreto ingiuntivo – Difetto di motivazione – Allegazione atto richiamato – Riproduzione contenuto essenziale.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di imposta di registro, nel caso in cui l'avviso di liquidazione faccia riferimento ad un altro atto, nella specie un decreto ingiuntivo, l'Amministrazione non è tenuta ad allegare l'atto medesimo o a riprodurne il contenuto essenziale nel caso in cui il contribuente sia già a conoscenza dell'atto richiamato e dall'omissione non sia derivata alcuna lesione del diritto di difesa del contribuente.
Ai fini della valutazione della lesione, o meno, del diritto di difesa del contribuente, rileva altresì l'idoneità della difesa del contribuente medesimo, nel senso che l'esposizione di una difesa nel merito muove a favore della chiarezza della motivazione dell'avviso di liquidazione impugnato, con conseguente validità di quest'ultimo.

COMMENTO
L'enunciazione degli atti di cui all'art. 22 Testo unico imposta di registro (d.P.R. n. 131/86) comporta il loro assoggettamento ad imposta di registro nella misura di legge.
Allo stesso modo, il richiamo di un altro atto all'interno della motivazione di un avviso di liquidazione impone all'Amministrazione procedete, ai sensi dell'art. 7 l. 212/2000 (Statuto dei diritti del Contribuente) di allegare l'atto richiamato oppure di riprodurne il contenuto essenziale, pena l'invalidità dell'avviso notificato.
L'assolvimento di siffatto obbligo può essere attenuato ogni qual volta l'atto richiamato sia già a conoscenza del contribuente, oppure nel caso in cui dall'omissione non ne derivi alcuna lesione del diritto di difesa del contribuente. La sentenza in commento sottolinea che, ai fini della valutazione di quest'ultima ipotesi, rileva altresì la difesa del contribuente, per cui ogni qualvolta il contribuente riesca a difendersi nel merito della pretesa ne discende automaticamente la validità della motivazione dell'avviso di accertamento notificato. Ebbene, così opinando, si costringerebbe il contribuente ad omettere la propria difesa, con tutte le conseguenze derivanti, così da evitare la "convalida" della motivazione dell'avvio, nonché si finirebbe per valutare la validità della motivazione dell'avviso da elementi esterni alla stessa.

Roberto Patini

Riferimenti normativi: art. 22, comma 1, del Testo Unico imposta di registro (d.P.R. n. 131/86); art. 7 L. 212/2000 (Statuto dei diritti del Contribuente).
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 7278/2022;

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2611/2024, depositata il 19/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Frattarolo.
Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Cessione di partecipazioni sociali – Enunciazione degli atti – Finanziamenti soci – Coincidenza delle parti – Alternatività Iva/Registro – Operazioni eSentenza n:i iva - Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di imposta di registro, nel caso in cui, in occasione della registrazione del contratto di cessione di quote sociali, nell'atto di cessione medesimo si faccia espresso riferimento ad un già effettuato finanziamento da parte dei soci alla società, ed ai relativi crediti, l'art. 22, comma 1, del Testo Unico imposta di registro (d.P.R. n. 131/86), secondo cui "se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate", risulta

applicabile anche laddove non vi sia coincidenza assoluta delle parti dei due negozi. La nozione di parte di cui al soprarriferito art. 22, infatti, in ragione della natura antielusiva della disposizione, deve essere letta in senso atecnico, per tale intendendosi la partecipazione dei soggetti dell'atto enunciato in qualsiasi veste nell'atto enunciante, piuttosto che la consueta nozione di parte contrattuale.

COMMENTO

L'assoggettamento ad imposta di registro degli atti enunciati di cui all'art. 22 Testo unico imposta di registro (d.P.R. n. 131/86) richiede, tra gli altri requisiti di legge (autonomia delle disposizioni enunciate e permanenza degli effetti), anche l'identità delle parti dei due negozi.
La pronuncia in commento, aderendo all'orientamento maggioritario di legittimità, valorizza un concetto atecnico di "parte", così da estenderne ampiamente la nozione utile ai fini dell'applicabilità del soprammenzionato art. 22 TUR e, dunque, garantendo un maggior assoggettamento degli atti richiamati ad imposta di registro.
La sentenza finisce così per ampliare la nozione di parte in ragione della sola natura antielusiva della disposizione, fintanto da ricomprendere nella predetta nozione anche coloro che non sono destinatari degli effetti del negozio richiamato.
Così opinando, per parte dovrebbero allora intendersi anche coloro che hanno rivestito un ruolo occasionale nella stipulazione di uno dei due atti, oppure, come nella fattispecie all'attenzione della Corte di Giustizia, svolgono una funzione rilevante per l'atto enunciato ma non funzionale all'atto enunciante.
In occasione della registrazione del contratto di cessione delle quote sociali, infatti, la circostanza che alcuni dei soci cedenti svolgano la funzione di amministratori della società la cui partecipazione è stata trasferita giustificherebbe l'assoggettamento ad imposta di registro del finanziamento soci richiamato, poiché tra le parti del negozio di cessione vi sono anche colore che allora ricoprivano la carica di amministratori della società, senza che, tuttavia, quest'ultima svolga, in proprio, alcun ruolo nel negozio di trasferimento quote.

Roberto Patini

Riferimenti normativi: art. 22, comma 1, del Testo Unico imposta di registro (d.P.R. n. 131/86).
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 32516/2019; 3841/2023; 3839/2023; 14432/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 - Sentenza n. 2652/2024, depositata il 22/04/2024 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.

Registro, ipotecarie e catastali – Cessione d'azienda o del suo ramo – Determinazione della base imponibile – Esclusione dei debiti o gli altri oneri inerenti all'azienda ceduta.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della determinazione dell'imposta di registro applicabile al contratto di cessione d'azienda o del suo ramo, i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni trasferite – purché inerenti all'azienda ceduta – non concorrono in positivo alla determinazione della base imponibile, bensì in negativo a definirne il valore, non configurando il trasferimento di tali debiti in capo al cessionario una peculiare modalità di pagamento del prezzo ovvero di accollo ai sensi dell'art. 1273 c.c., bensì la normale conseguenza dell'applicazione dell'art. 2560 c.c.

COMMENTO

In tema di imposte di registro proporzionali al valore dell'azienda ceduta o del suo ramo, i debiti inerenti all'azienda, pur eventualmente oggetto di apposita clausola contrattuale, devono ritenersi non suscettibili di concorrere alla determinazione della base imponibile dell'imposta di registro. Infatti, se è vero che in via generale ai sensi dell'art. 43, co. 2, del d.P.R. 131/96 i debiti e gli oneri oggetto di accollo possono concorrere alla determinazione

della base imponibile anche in occasione di cessione aziendale, non altrettanto può dirsi con riguardo ai debiti funzionalmente correlati all'azienda trasferita, i quali in applicazione dell'art. 51 del d.P.R. 131/96 non possono contribuire in positivo a formare la base imponibile.
Nella pronuncia in esame i Giudici di appello hanno ritenuto che il trasferimento dei debiti alla cessionaria, non si configurasse quale pagamento del prezzo ovvero di accollo ai sensi dell'art. 1273 c.c. dando luogo all'ampliamento della base imponibile ai sensi dell'art. 43 cit., bensì che conseguisse quale normale effetto del contratto di cessione d'azienda a mente dell'art 2560 c.c. Ciò in quanto i debiti trasferiti erano strettamente inerenti l'esercizio dell'azienda ceduta e non estranei alla stessa. Viene così disattesa l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, che aveva accertato in rettifica la maggiore imposta di registro includendo nella base imponibile anche gli oneri e le passività aziendali trasferite e non solo - come sarebbe stato corretto - il prezzo corrisposto, determinato in € 1,00 proprio in ragione dell'elevato carico debitorio aziendale.

Gianluigi Scala

Riferimenti normativi: art. 43, co. 2, d.P.R. 131/96, art. 51, d.P.R. 131/96, artt. 1273 e 2560 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 102018/2016; 888/2019 e 891/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5431/2024, depositata il 03/09/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Registro, ipotecarie e catastali – Art. 22, TUR – Enunciazione – Finanziamento soci enunciato in verbale di assemblea – Identità delle parti intervenute – Contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso – Cessazione degli effetti delle disposizioni già enunciate – Conseguente riduzione della base imponibile.

SINTESI DELLA SENTENZA
Ai sensi dell'art. 22 del TUR, il finanziamento soci enunciato in un verbale di assemblea, nel corso della quale viene aumentato il capitale sociale di una società utilizzando, per liberarlo, la somma a credito del socio finanziatore, é soggetto all'imposta di registro con aliquota del 3%.
L'appello dei contribuenti deve essere parzialmente accolto. Deve respingersi l'eccezione degli appellanti relativa alla mancata sussistenza del presupposto dell'identità di parti di cui all'art. 22 d.P.R. n. 131/86 in quanto nel caso di specie, dalla stessa lettura del verbale di assemblea del si conferma la sussistenza del presupposto di cui al suddetto art. 22. Analogamente va respinta l'ulteriore eccezione afferente la ritenuta non applicabilità dell'imposta di registro all'atto tassato, stante il principio di alternatività con l'IVA. Tuttavia, in accoglimento dell'ultimo motivo di appello, relativo alla eccepita errata determinazione della base imponibile, al momento dell'enunciazione una parte del complessivo finanziamento veniva impiegato per un totale di Euro 600.000 (510.00 per ripianamento perdite e 90.000 per ripristino capitale sociale). Pertanto, posto che ai sensi dell'art. 22, comma 2, TUR, "*L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione*", gli effetti del finanziamento in favore della società ricorrente sono cessati, relativamente alla somma di Euro 510.000, somma imputata a passaggio a capitale della somma iscritta in bilancio alla voce "Finanziamento soci", con conseguente corrispondente riduzione della base imponibile.

COMMENTO
L'art. 22 TUR (rubricato "Enunciazione di atti non registrati") stabilisce che "*Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate*". La norma suddetta ha una chiara finalità

antielusiva/antievasiva, mirando a consentire l'applicazione dell'imposta di registro in tutti i casi in cui il contribuente abbia omesso una registrazione di un atto, facendo successivamente valere – mediante enunciazione – le "disposizioni" di tale atto in altro atto registrato, dovendosi intendere, con il termine "disposizioni", atti o negozi giuridici produttivi di effetti – costitutivi, modificativi o estintivi di rapporti giuridici – suscettibili di valutazione economica e dunque rilevanti ai fini dell'imposta di registro. Il requisito della identità di parti tra atto registrato e accordo enunciato, pertanto, postula che, nel primo atto (atto enunciante) devono essere intervenute le stesse parti tra le quali sono state poste in essere le disposizioni enunciate, che siano contenute in atti scritti o contratti verbali e dunque, nel caso di specie, richiede che le parti del contratto di finanziamento siano le stesse che hanno partecipato all'assemblea nella quale si è deliberato l'aumento di capitale sociale. La Corte di Cassazione, con numerose pronunce che si sono occupate dell'argomento (tra tutte, Cass. SSUU n. 14432/23) ha chiarito che la nozione di "parti" nel senso richiesto dall'art. 22 TUR non va intesa nel senso civilistico di "parti contrattuali", bensì in senso lato; pertanto, il requisito dell'identità di parti è integrato dal solo fatto che il verbale assembleare ha la funzione di constatare "la partecipazione dei soggetti intervenuti in assemblea, tra cui i soci e la società", che sono stati parti "in senso tecnico" del contratto di finanziamento.
Con riferimento al principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, nel caso di finanziamento effettuato nell'ambito di un'attività di impresa ma infruttifero, come nel caso di specie, mancando il presupposto oggettivo dell'IVA, l'atto deve essere tassato con imposta proporzionale di registro.
Quale ulteriore presupposto di applicabilità dell'art. 22 TUR, la giurisprudenza di Cassazione richiede anche, limitatamente ai contratti verbali – potendo l'accordo di finanziamento enunciato essere stato stipulato anche in forma verbale ed essendo il finanziamento soci un contratto di mutuo, a forma libera, che si perfeziona con il consenso e la consegna della cosa/denaro che ne formano oggetto - che gli effetti delle disposizioni enunciate non siano già cessati o non cessino in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione; quest'ultima condizione opera, dunque, solo con riguardo ai contratti perfezionatisi verbalmente, per i quali non sussiste un obbligo di registrazione e che sono soggetti a tassazione solo in quanto menzionati specificamente, ossia "enunciati" in un atto registrato o da registrarsi (in tal senso, anche Cass. Civ, sentenza n. 6158/2020). Nel caso di specie difetta, sia pure parzialmente, questa terza condizione posto che il finanziamento ha cessato i suoi effetti a seguito della definitiva imputazione a capitale della somma già versata dal socio alla società e che ha determinato l'estinzione dell'obbligo restitutorio della società nei confronti del socio, contestualmente all'atto enunciante. Il finanziamento soci enunciato in un verbale di assemblea, nel corso della quale viene aumentato il capitale sociale di una società utilizzando, per liberarlo, la somma a credito del socio finanziatore, é quindi, soggetto all'imposta di registro con aliquota del 3% (in tal senso, Cass. ord. n. 11276/21). Tuttavia, in accoglimento dell'ultimo motivo di appello, relativo alla eccepita errata determinazione della base imponibile, una recente pronuncia (sentenza n. 1960/24), chiarisce che "*in tema di imposta di registro, la delibera assembleare di aumento del capitale sociale, realizzato… mediante l'imputazione di un finanziamento del socio, concluso in forma orale con la società, non è assoggettabile all'imposta, anche laddove sia ravvisabile l'enunciazione del precedente finanziamento non registrato, poiché l'imputazione determina cessazione degli effetti propri del finanziamento, in ragione del predetto utilizzo, integrandosi la causa di non imponibilità di cui all'art. 22, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986*" (nel medesimo senso, Cass., Sez. 5, 8 febbraio 2023, n. 3841).

Marta Selicato

Riferimenti normativi: art. 22, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. SS.UU. 14432/23, 6158/2020, 11276/21, 1960/24, 3841/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 5500/2024, depositata il 06/09/2024 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Registro, ipotecarie e catastali – Factoring – Tassazione proporzionale o fissa – Atto di accertamento risoluzione – Clausola risolutiva espressa Retrocessione del credito –Alternatività Iva – Imposta di registro – Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposta di registro, nel caso di retrocessione del credito a seguito dell'inadempimento del contratto di factoring, il secondo rogito, con cui le parti certificavano il verificarsi della condizione risolutiva precedentemente iscritta, sconta l'imposta di registro in misura fissa.

In siffatta fattispecie, infatti, la retrocessione del credito costituisce effetto naturale del verificarsi della condizione risolutiva prevista nel primo rogito, motivo per cui non vi sono ragioni ostative all'applicabilità del regime di alternatività anche al secondo rogito, visto che la regola di alternatività Iva – imposta di registro non presuppone l'effettivo e concreto assoggettamento dell'operazione all'Iva, essendo piuttosto necessaria e sufficiente la sua inclusione nel novero delle operazioni astrattamente rilevanti per questa imposta, anche se in regime di esenzione.

COMMENTO

L'assoggettamento ad imposta di registro degli atti impone di prendere in considerazione, ai fini della corretta tassazione dei soprarriferiti atti, degli effetti giuridici dei medesimi, intesi quali conseguenze immediatamente prodotti dagli atti oggetto di imposizione.

La pronuncia in commento, aderendo all'orientamento maggioritario di legittimità, valorizza l'ambito applicativo del principio di alternatività Iva – imposta di registro, ritenendo che detto principio operi ogni qual volta l'atto sia astrattamente assoggettabile all'imposta comunitaria, a nulla rilevando il suo concreto assoggettamento al tributo comunitario. In quest'ottica, allora, il secondo rogito con cui le parti accertano il verificarsi della condizione risolutiva prevista nel primo contratto di factoring sconta il medesimo trattamento impositivo del primo atto. In altri termini, una volta appurato il nesso funzionale che lega i due rogiti, per cui il secondo è meramente dichiarativo dell'effetti giuridici già prodottosi del primo, la natura del primo, e dunque l'applicabilità del principio di alternativa, si espande ed inicide sul regime impositivo del secondo. Entrambi gli atti, dunque, scontano l'imposta di registro in misura fissa.

Roberto Patini

Riferimenti normativi: art. 40, comma 1, del Testo Unico imposta di registro (d.P.R. n. 131/86).
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 29385/2019; 16850/2017; 2746/2007; 2592/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 5620/2024, depositata il 16/09/2024 – Pres. Greco, Rel. Frangiosa.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro - Rettifica del valore di beni oggetto di compravendita – Motivazione dell'atto impositivo –Conoscenza della pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali – Efficacia probatoria dei "valori OMI" – Valutazione della sufficienza.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'avviso di accertamento impugnato avente carattere di "provocatio ad opponendum",
soddisfa l'obbligo di motivazione, avendo l'Amministrazione posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* ed il *quantum debeatur*.

Pertanto, incombeva sul contribuente l'onere di dimostrare l'infondatezza degli elementi posti a base dell'atto impositivo il quale, nel caso concreto, deve ritenersi correttamente e legittimamente motivato, essendo presenti tutti i requisiti previsti dall'art. 52, comma 2 bis, d.P.R. n. 131/1986.
Per contro, l'appellante nell'atto di gravame si limita, per lo più, a riproporre quanto già esposto nel ricorso introduttivo, senza fornire alcun ulteriore elemento utile, men che meno di natura documentale, idoneo a contrastare efficacemente la pretesa erariale. L'avviso impugnato si rivela ampiamente, correttamente e congruamente motivato, né il modus operandi della CGT di I grado, condiviso da questa Corte e che ha posto a base della decisione gli elementi risultanti dal suddetto atto, può ritenersi censurabile sotto alcun profilo; in particolare, sia con riferimento all'applicazione del dato OMI, che alla consistenza degli immobili oggetto di compravendita, nonché al valore imponibile ad essi attributo, come già efficacemente motivato dal giudice di primo grado, le cui conclusioni sono assolutamente condivisibili, sia in fatto che in diritto.

COMMENTO

La sentenza in commento tocca un paio di aspetti che di per sé non dovrebbero essere eccessivamente problematici dal punto di vista della corretta applicazione ed interpretazione delle norme. Ciononostante, proprio in relazione a questi profili, la pronuncia in commento suscita alcune brevissime considerazioni critiche.
Il primo profilo, forse meno interessante, è relativo alla prova rappresentata dai c.d. "valori OMI" per la rettifica del valore di un immobile dichiarato ai fini dell'imposta di registro. La sentenza che si annota sembra attribuire notevole rilevanza a tale prova fornita dall'Ufficio quando invece più volte la Corte di Cassazione ha sottolineato che si tratta di elementi da soli insufficienti a sostenere la pretesa impositiva (così, da ultimo, Cass., sez. 5, 22475/2024 ed ivi per numerosi riferimenti giurisprudenziali). Vero è che nella sentenza in commento si aggiunge un vago riferimento alla "consistenza degli immobili" ma è evidente che questo non è un elemento probatorio. È una locuzione che non dice nulla in relazione al valore dell'immobile.
Ma il punto maggiormente problematico è quello relativo al rapporto tra motivazione dell'atto impositivo, da un lato, ed assolvimento dell'onere della prova, dall'altro lato.
Nella sentenza si parte da due assunti. Il primo, di carattere generale, secondo cui l'atto impositivo integra una "provocatio ad opponendum"; il secondo, di carattere particolare, secondo cui l'atto impositivo nel caso di specie era correttamente motivato.
Partendo da queste due affermazioni la Corte di Giustizia compie un salto logico (giuridico) affermando che, quindi, l'onere della prova contraria sarebbe spettato al contribuente, che non lo ha assolto. Con la conseguenza che l'atto impositivo deve considerarsi legittimo.
È in questo salto logico che si rende palese un tema concettuale che emerge spesso nel processo tributario (prodotta tanto dai giudici quanto, forse anche con maggior frequenza, dalle parti). Un conto è infatti la motivazione, altro la prova della pretesa.
Motivare un atto impositivo è certamente un aspetto importante, ma non significa anche avere assolto l'onere probatorio (si tralascia qui di prendere in considerazione il nuovo art. 7, co. 1 della l. n. 212/2000 ed il suo riferimento alla necessaria indicazione negli atti impositivi dei "mezzi di prova"; tale norma non era infatti ancora vigente all'epoca in cui era stato emesso l'atto impositivo impugnato).
È' pertanto non del tutto condivisibile far derivare, da un corretto assolvimento degli obblighi motivazionali, un rovesciamento dell'onere della prova in capo al contribuente (sul punto si veda Cass., Ord. 6325/2023).

Luca Peverini

Riferimenti normativi: art. 52, co. 2 bis d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 2697 c.c.; art. 7, co. 5 bis, d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. 5, Sentenza n:. 22475/2024; Cass., Ord. 6325/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5904/2024, depositata il 26/09/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Costituzione di diritti reali di godimento – Diritto di superficie su terreno agricolo – Distinzione tra "costituzione" e "trasferimento" – Aliquota del 9% – Sussiste – Aliquota del 15% – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Poiché la costituzione di un diritto reale di godimento su beni immobili non rientra nella nozione di "trasferimento", in quanto non implica un passaggio di titolarità ma una limitazione del diritto di proprietà preesistente, all'atto di costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo si applica l'imposta di registro di cui all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, con l'aliquota del 9% e non con quella del 15%.

COMMENTO

La sentenza in commento si inserisce nel filone giurisprudenziale volto a chiarire la corretta interpretazione dell'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. 131/1986, in relazione alla costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli. Il tema è di particolare rilevanza considerato che accade sovente che tale negozio avvenga (come nel caso di specie) in funzione dell'installazione di impianti per la produzione di energie rinnovabili.

Nel corso del giudizio, avente ad oggetto un avviso di liquidazione (e non un diniego di rimborso a seguito di pagamento di avviso di liquidazione, giacché in tal caso il ricorso sarebbe stato inammissibile: cfr. Cass. n. 4323/2021), l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che la costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli deve essere soggetta all'aliquota del 15%, in quanto assimilabile a un trasferimento di proprietà. Tale interpretazione trova supporto nella prassi amministrativa (Risoluzione n. 112/E/2009 e Risposta a interpello n. 365/E/2023, successiva alla contraria Cass. n. 3461/2021) che considera il trasferimento di un terreno agricolo a favore di soggetti non qualificati come coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali soggetto all'aliquota più elevata. Tuttavia, la Corte ha rigettato questa impostazione, evidenziando come la norma faccia riferimento esplicito ai soli "trasferimenti" e non anche alle "costituzioni" di diritti reali di godimento.

Il diritto di superficie, disciplinato dall'art. 952 c.c., attribuisce al superficiario il diritto di costruire e mantenere una costruzione su un fondo altrui, senza incidere sulla titolarità della proprietà del suolo, che «*rimane in capo all'originario proprietario*». Proprio tale caratteristica distingue nettamente la fattispecie in esame dal trasferimento della proprietà, soggetto all'aliquota del 15% ai sensi del terzo comma dell'art. 1, TP1 allegata al TUR. La Corte ha richiamato la sentenza della Cassazione n. 23547/2017, la quale ha confermato che la proprietà superficiaria si distingue dal diritto di proprietà del suolo e rientra tra i diritti reali di godimento, con effetti meramente limitativi sulla proprietà del concedente.

L'interpretazione della C.G.T. smentisce ancora una volta l'orientamento della prassi erariale e si pone nel solco di una giurisprudenza di legittimità ormai consolidata. Oltre a Cass. n. 3461/2021, già citata, si vedano le più recenti Cass. n. 23489/2024 e 27393/2024, la quale ha applicato il procedimento accelerato di cui all'art. 380-*bis* c.p.c. e condannato l'Agenzia delle entrate, che aveva insistito per l'accoglimento del ricorso, al pagamento di una somma alla cassa delle ammende.

Andrea Gaeta

Riferimenti normativi: d.P.R n. 131/1986, Tariffa, Parte I, art. 1; art. 952 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 3461/2021; Cass. n. 23489/2024; Cass. n. 27393/2024; Cass. n. 23547/2017.
Prassi: Risoluzione n. 112/E/2009; Risposta a interpello n. 365/E/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 6490/2024, depositata il 28/10/2024 – Pres. Greco, Rel. Lello.

Registro, Ipotecarie e Catastali – Agevolazione "prima casa" – Pre-possidenza di altra abitazione locata a terzi – Inidoneità a soddisfare esigenze abitative – Successivo acquisto di abitazione nello stesso Comune – Spettanza dell'agevolazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

La pre-possidenza di altra abitazione (non acquistata fruendo della c.d. agevolazione "*prima casa*" ai fini dell'Imposta di Registro) ma che sia locata a terzi, consente di richiedere l'agevolazione stessa sul successivo acquisto di altra abitazione nello stesso Comune, essendo il primo immobile inidoneo – per il suddetto motivo - a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato.

COMMENTO

In più occasioni, sia la Corte Costituzionale (*ex multis*, Sentenza n. 203/11) che la Corte di Cassazione (*ex multis*, ord. n. 5051/21; 20981/21; 18092/19), hanno affermato che la possidenza di una casa di abitazione costituisce ostacolo alla fruizione della c.d. agevolazione *"prima casa"* per il successivo acquisto di un'altra casa ubicata nello stesso Comune soltanto se la prima delle due case sia già idonea a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato. Di contro, l'inidoneità oggettiva o soggettiva dell'immobile a tal fine rende possibile l'acquisto di un successivo immobile anche nello stesso Comune usufruendo della cennata agevolazione fiscale (purchè il primo immobile sia stato acquistato senza l'agevolazione in parola).

E' certamente utile richiamare l'ordinanza della Cassazione n. 5051/21 ove, dando rilievo anche alla modifica legislativa del 1995 alla nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, del d.P.R. n. 131/86, si è "… *ritenuto sussistere il beneficio fiscale di cui all'art. 1 del DL n. 16 del 1993 nell'ipotesi di possesso di altro alloggio non concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a sopperire ai bisogni abitativi del contribuente e della sua famiglia. In particolare, il beneficio deve essere riconosciuto sia in relazione a "circostanze di natura oggettiva", come nel caso d'effettiva inabitabilità, sia di natura soggettiva, come nel caso in cui l'immobile sia inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative (Cass. civ. Sez. V, sentenza 18 febbraio 2003, n. 2418; Cass. 2010 n. 100).*

Non si può ritenere d'ostacolo, dunque, all'applicazione delle agevolazioni "prima casa" la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al contempo proprietario d'altro immobile (acquistato senza agevolazioni nel medesimo Comune) che, "per qualsiasi ragione" sia inidoneo, per le ridotte dimensioni, ad essere destinato a sua abitazione" (Cass. civ. Sez. V, sentenza 17 maggio 2006, n. 11564; Sez. 5, sentenza n. 5236 del 28.2.2008)".

La questione affrontata nella sentenza in commento riguardava il particolare caso della pre-possidenza di un immobile, sito nel medesimo Comune ove era ubicato anche l'immobile successivamente acquistato, ma non utilizzabile dall'interessato in quanto locato a terzi. Per tale motivo la CGT ha ritenuto che la richiesta agevolazione *"prima casa*" ai fini dell'Imposta di Registro non trovasse ostacolo nella cennata pre-possidenza del cespite, in quanto proprio la concessione a terzi del bene in locazione lo avrebbe reso inidoneo a soddisfare le esigenze abitative del contribuente *("Appare dunque certo ed inequivoco il fatto che nella attuale fattispecie la casa fosse locata a terzi, non dando così modo all'interessato di poterla abitare personalmente").*

Sul punto, va precisato come, di contro, in varie Risoluzioni l'Agenzia delle Entrate avesse escluso che la concessione in locazione dell'immobile preposseduto potesse dar luogo ad una forma di inidoneità (nel caso, soggettiva) del cespite al soddisfacimento delle esigenze abitative dell'interessato (*ex multis*, Ris. n. 86//E/10 e n. 107/E/17), evidenziando come *"… non possa attribuirsi rilevanza ad un concetto di "inidoneità" collegato ad una indisponibilità "giuridica" (ad esempio, in virtù del contratto di locazione) di carattere meramente temporaneo, e comunque*

dipendente dalla volontà del soggetto. Una diversa interpretazione, infatti, si ritiene che non trovi riscontro nel disposto normativo secondo cui l'acquirente deve dichiarare in atto "di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare". Inoltre*, "che anche nel caso di acquisto di una casa di abitazione la circostanza che tale immobile sia a sua volta locato a terzi non costituisce una "causa di forza maggiore" idonea a giustificarne il mancato trasferimento della residenza da parte dell'acquirente nel termine di legge previsto dalla lettera a) del medesimo art. 1 della nota II-bis) in esame".*

A ben vedere, analizzando le varie Sentenzae di Cassazione, viene più volte precisato che *" "l'idoneità" dell'abitazione pre-posseduta va valutata sia sotto il profilo oggettivo (effettiva inabitabilità), che sotto quello soggettivo (fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative), nel senso che il beneficio trova applicazione anche nell'ipotesi di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato"* (Cass., ord. n. 20981/21).

Dunque, in prima battuta, nel concetto di inidoneità "*soggettiva*" non parrebbe poter rientrare anche la concessione del cespite in locazione a terzi, trattandosi di una inidoneità giuridica rimessa alla volontà dell'interessato e di natura temporanea, elementi che potrebbero anche prestarsi a forme di abuso del diritto.

Tuttavia, dalla sentenza in commento non emerge se il primo immobile sia stato acquistato con già un contratto di locazione in essere o se sia stato locato successivamente all'acquisto; nel primo caso, essendo noto che il locatore ha ristrettissime possibilità di risolvere anticipatamente il contratto, ed essendo evidente che la decisione di locare il cespite sarebbe stata intrapresa dal precedente proprietario, potrebbe ritenersi sussistente una forma di inidoneità soggettiva del bene a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato, senza alcun abuso del diritto. Il fatto che, poi, la concessione del bene in locazione abbia natura temporanea, non dovrebbe necessariamente assumere rilievo nella fattispecie in esame, posto che anche le altre situazioni di inidoneità soggettiva enumerate dalla Cassazione (in modo non tassativo, dato il tenore letterale delle Sentenzae menzionate) possono avere natura temporanea (ad esempio, un immobile non agibile o non abitabile per ragioni giurdiche, potrebbe diventarlo a seguito di un'azione legale; un immobile non agibile sotto un profilo materiale – salvi i casi estremi, ovviamente –, potrebbe diventarlo a seguito di appositi lavori).

Giuseppe Marino

Riferimenti normativi: art. 1, Tariffa, Parte I alL. d.P.R. n. 131/86.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale: n. 203/11; Corte di Cassazione: n. 11564/06; n. 5236/08; n. 100/10; n. 19989/18; n. 5051/21; 20981/21.
Prassi amministrativa: Ris. n. 86/E/10; n. 107/E/17.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7123/2024, depositata il 22/11/2024 – Pres. Catania, Rel. Polito.
Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile - Decreto ingiuntivo – Enunciazione Fideiussioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'ipotesi in cui in un decreto ingiuntivo sia fatta enunciazione di garanzia fideiussoria formata per corrispondenza (come tale tassabile, ai fini dell'imposta di registro, solo "in caso d'uso"), l'imposta si rende applicabile, con l'aliquota dello 0,50%, su una base imponibile rappresentata dall'importo ingiunto (oltre gli interessi), se inferiore all'importo totale garantito. Se, invece, il valore del decreto ingiuntivo è superiore a quello della garanzia prestata, è tassabile "per enunciazione" il solo valore di quest'ultima, poiché esso esprime la capacità contributiva dei garanti su cui parametrare l'aliquota proporzionale dello 0,50%.

COMMENTO
I Giudici di prime cure avevano ritenuto legittima l'applicazione dell'imposta di registro dello 0,50% all'intero importo del decreto ingiuntivo, anche se la fideiussione enunciata nell'atto era di importo inferiore; quest'ultimo importo era, ovviamente, quello azionato nei confronti dei fideiussori, ai quali non poteva essere imputata, anche ai fini tributari, una obbligazione eccedente l'importo della fideiussione, inferiore a quello del decreto ingiuntivo azionato nei confronti del debitore principale.
Nel riformare la sentenza di prime cure, la Corte si è posta nel solco dell'Amministrazione finanziaria (Ris. A.E. n. 46/E del 5/7/2013) la quale, tuttavia, nel giudizio *de quo* ha coltivato l'opposta tesi della integrale tassabilità con l'aliquota dello 0,50% dell'importo ingiunto. Ciò, nonostante il chiaro indirizzo giurisprudenziale della Suprema Corte, la quale ha – sì – dichiarato tassabile la fideiussione redatta in forma di corrispondenza "*nei limiti del valore del credito il cui pagamento sia stato ingiunto*", ma nelle ipotesi in cui quest'ultimo fosse inferiore alla garanzia prestata.
Nell'ipotesi in cui, come nel caso di specie, il decreto ingiuntivo sia di ammontare superiore all'importo del credito originariamente garantito, non può non individuarsi nell'importo della somma garantita, cioè nel valore della garanzia prestata, la base imponibile su cui parametrare l'aliquota proporzionale dello 0,50%. (Cass. n. 18454/2016; Cass. n. 32809/2018, Cass. n. 31177/ 2023).

Angelo Stefanori

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7415/2024, depositata il 06/12/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Perone.
Registro, ipotecarie e catastali – Trasferimento immobiliare – Rettifica del valore venale sulla base delle informazioni desunte dalla banca dati OMI e dalle quotazioni del listino ufficiale della Borsa immobiliare di Roma – Insufficienza - Produzione di perizia giurata di parte – Validità.

SINTESI DELLA SENTENZA
La rettifica del valore venale di un bene immobile oggetto di compravendita non può avvenire basandosi esclusivamente sugli indici OMI relativi ai beni situati nella medesima zona di quello accertato, né sulle quotazioni dei borsini immobiliari. La perizia giurata di parte recante le specifiche caratteristiche dell'immobile incidenti sul valore intrinseco del bene può costituire valido riferimento per la determinazione del valore venale.

COMMENTO
La pronuncia in esame giunge a seguito di una sentenza di rinvio della Suprema Corte di cassazione che si inserisce nell'orientamento giurisprudenziale (nn. 22475/24; 24550/20; 11439/18; 18651/18; 21813/18; 21569/16; 21813/13) volto ad affermare la valenza puramente indiziaria delle rilevazioni statistiche operate dall'OMI e dalle Borse immobiliari. In tale contesto, gli elementi specifici dell'immobile, prodotti dal contribuente in una perizia giurata, possono validamente incidere sulle caratteristiche valutative del bene, con la conseguenza che l'omessa valutazione degli stessi elementi determina, come accaduto nel caso in esame, il vizio di carenza sostanziale di motivazione delle pronunce giudiziali, oltre che la violazione dei criteri di determinazione del valore venale del bene di cui all'art. 51 d.P.R. n. 131/86. Anche nella recente sentenza Cass. 8 Agosto 2024, n. 22475, la Suprema Corte ha ribadito che le valutazioni OMI devono essere necessariamente corroborate da ulteriori elementi probatori conferenti al caso di specie ai quali il contribuente potrà contrapporre altri elementi sulla base degli stessi criteri utilizzati dall'Amministrazione. Detti elementi possono riguardare, a mero titolo esemplificativo, sia la corretta applicazione dei parametri adottati dall'Agenzia delle Entrate, quali l'esatta individuazione della zona e dei parametri OMI di riferimento, le metodologie ed i coefficienti adottati per la rideterminazione

del valore stimato, la disamina dei parametri comparativi assunti a riferimento della valutazione, sia l'evidenziazione delle caratteristiche proprie dell'immobile, quali lo stato di vetustà e gli interventi manutentivi necessari per conservarne l'integrità strutturale ovvero l'effettiva potenzialità edificatoria di un'area in relazione alla destinazione urbanistica.

Antonio Fiorilli

Riferimenti normativi: artt. 51 e 52 d.P.R. 131/1986.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 22475/24; 24550/20; 11439/18; 18651/18; 21813/18; 21569/16; 21813/13.

RIMBORSI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 245/2024, depositata il 09/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.
Rimborsi – Rimborsi IVA – Cessazione attività – Società non operativa – Società in liquidazione – Situazioni indipendenti dalla volontà – Impossibilità oggettiva – Competono.

SINTESI DELLA SENTENZA
Compete il rimborso dell'imposta indebitamente versata da parte della società cessata che, a causa di situazioni oggettive, indipendenti dalla sua volontà, di carattere straordinario e da valutarsi in relazioni alle effettive condizioni di mercato, sia rimasta non operativa per tre periodi di imposta consecutivi. L'impossibilità di concludere la liquidazione a causa di contenziosi pendenti costituisce condizione oggettiva che giustifica la disapplicazione della disciplina in tema di società non operativa.

COMMENTO
La normativa sulle società di comodo di cui all'art. 30 della legge 724/1994, il cui quarto comma impedisce il recupero del credito risultante dalla dichiarazione IVA per le società non operative per tre periodi d'imposta consecutivi, non trova applicazione per quelle società che forniscono prova dell'esistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla loro volontà, di carattere straordinario, da valutarsi sulla scorta delle effettive condizioni di mercato, che hanno impedito la cessazione dell'attività pur in costanza di inoperatività prolungatasi nel tempo. A tal fine, l'impossibilità di concludere la liquidazione a causa di contenziosi pendenti è da considerarsi condizione oggettiva, pertanto alla società appellata compete il rimborso dell'imposta indebitamente versata in applicazione dell'art. 30, comma 2 del d.P.R. 633/1972.

Francesca de Vincentiis

Riferimenti normativi: legge 724/94; d.P.R. 633/1972.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5080/17; 4019/18; 13336/23; 30627/23.
Prassi: Risoluzione n. 225/07; Interpello n. 10/2.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 756/2024, depositata il 02/02/2024 – Pres. Pannullo, Rel. Pieroni.
Rimborsi – Silenzio rifiuto – Accise armonizzate – Energia elettrica – Addizionali – Inammissibilità – Comunicazione ad Agenzia delle entrate – Onere informativo – Reddito di impresa – Riaddebito – Rivalsa – Traslazione – Cliente finale.

SINTESI DELLA SENTENZA
Nel caso di una istanza di rimborso alla Agenzia delle Dogane di tributi dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario, l'obbligo di trasmettere "per conoscenza" l'istanza anche all'Agenzia delle entrate (quella competente per la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il tributo è stato versato) non costituisce un semplice adempimento formale. Invero, tale comunicazione, espressamente prevista a pena di inammissibilità dall'art. 29, c. 4, l. n. 428/1990, è finalizzata alla verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'eventuale rivalsa in capo al cliente finale dell'imposta chiesta a rimborso, ciò che escluderebbe il diritto al rimborso (consentito infatti solo ove il contribuente non abbia effettuato rivalsa). In assenza dell'invio anche alla Agenzia delle entrate, l'istanza di rimborso dunque si ritiene non perfezionata, e non si considera formato il cd. silenzio-rifiuto impugnato dinanzi al giudice tributario, sicché il ricorso risulta inammissibile.

COMMENTO

Le disposizioni contenute all'art. 29, l. n. 428/1990 sono state introdotte con il preciso scopo di garantire ai contribuenti il diritto al rimborso di tributi versati in vigenza di normative interne successivamente dichiarate incompatibili con l'ordinamento comunitario.

In tali ipotesi rientrano anche le addizionali sui consumi di energia elettrica, introdotte dall'art. 6, d.l. n. 511/1988, e poi definitivamente abrogate dal d.l. n. 16/2016, poiché in contrasto con la Direttiva n. 118/2008/CE.

Il comma 2 del citato art. 29, l. n. 428/1990 prevede espressamente 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*".

La norma è dunque chiara nel garantire il diritto al rimborso, limitandolo tuttavia alle ipotesi in cui non sia già avvenuta la rivalsa del relativo onere economico su altri soggetti.

In tal caso, infatti, il richiedente otterrebbe un doppio rimborso a fronte della stessa imposta versata, una prima volta da parte del cliente, una seconda volta ad opera dell'Amministrazione competente.

Una simile eventualità è ben possibile in materia di accise e relative addizionali, poiché la normativa ordinariamente consente al soggetto passivo di esercitare la rivalsa economica dell'imposta in capo ai propri clienti, nel momento in cui questi ultimi acquistano i prodotti versando l'accisa insieme con il prezzo del bene.

Proprio al fine di verificare che non vi sia stato il ribaltamento dell'imposta, l'art. 29, l. n. 428/1990 al comma 4 prescrive che "*la domanda di rimborso dei diritti e delle imposte di cui ai commi 2 e 3, quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa, deve essere comunicata, a pena di inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza*".

In altri termini, la norma prevede che l'istanza, già trasmessa all'Amministrazione competente per l'erogazione del rimborso (nel caso delle accise, l'Agenzia delle Dogane), sia poi inviata "per conoscenza" anche all'Agenzia delle entrate che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi del contribuente nell'anno in cui quest'ultimo ha versato il tributo da rimborsare.

La sentenza in commento ricostruisce la *ratio* della norma sopra citata, in linea con la giurisprudenza della Suprema Corte Cassazione.

Secondo la sentenza, l'obbligo di trasmissione "per conoscenza" dell'istanza all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente troverebbe fondamento nel fatto che tale Ufficio dispone dei dati trasmessi dal contribuente in sede dichiarativa e quindi potrebbe verificare se l'imposta è riportata esclusivamente fra i costi oppure anche tra i ricavi, nel quale caso sarebbe provato che sia stata ribaltata sui clienti.

In ragione di tale esigenza di controllo, la giurisprudenza, nel caso citato e anche di legittimità, ritiene che l'invio dell'istanza anche all'Agenzia delle entrate sia non un mero adempimento formale bensì elemento essenziale per valutare l'effettiva spettanza del rimborso.

Nel caso in esame, quindi, i Giudici, avendo appurato in seconde cure che non vi fosse prova della trasmissione alla Agenzia delle entrate, hanno accolto l'appello incidentale della Dogana, dichiarando inammissibile l'originario ricorso (in quanto l'istanza di rimborso doveva ritenersi non perfezionata).

La sentenza in esame si presenta chiara nella sua motivazione e rispettosa della giurisprudenza di legittimità.

Non si può però omettere di considerare, in linea teorica, anche una impostazione differente, che valorizzi maggiormente i principi di proporzionalità ed effettività propri dell'ordinamento europeo.
Come detto, la normativa in questione ha lo scopo di garantire il rimborso di tributi che *ab origine* non erano dovuti, poiché pretesi sulla base di normative nazionali poi risultate in contrasto con l'ordinamento comunitario. Di conseguenza, in simili casi, l'ordinamento interno dovrebbe porre particolare attenzione nel tutelare il diritto al rimborso spettante ai contribuenti.
La normativa già prevede limiti piuttosto stringenti, considerato che i contribuenti sono tenuti a rispettare precisi termini di decadenza, ciò nonostante sia pacifico, per lo meno in linea teorica, che il tributo da rimborsare non fosse dovuto.
Inoltre, occorre considerare comunque che, in casi come quello odierno, l'istanza di rimborso è già stata trasmessa ad una amministrazione dello Stato, ossia l'Agenzia delle Dogane, competente per erogare il rimborso.
Sul punto, dunque, si potrebbe argomentare che possa essere l'Agenzia delle Dogane a rendersi parte diligente, trasmettendo essa stessa l'istanza all'Ufficio competente dell'Agenzia delle entrate onde verificare nel concreto la eventualità della rivalsa. Ciò, anche tenendo conto di quanto previsto dall'art. 6, c. 4, l. n. 212/2000, a norma del quale "*al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente*". Naturalmente, il contribuente dovrebbe poi provare direttamente in giudizio il fatto costitutivo del diritto al rimborso, e cioè la mancata rivalsa al cliente finale dell'imposta chiesta a rimborso.
In tal modo risulterebbe tutelata la posizione del contribuente, che verrebbe comunque posto nelle condizioni di dimostrare la spettanza del rimborso in relazione ad un tributo incompatibile con il diritto comunitario.

Caterina Corrado Oliva

Riferimenti normativi: art. 29, l. n. 428/1990; art. 6, d.l. n. 511/1988, conv. l. n. 20/1989; Direttiva n. 118/2008/CE, art. 6, l. n. 212/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 13078/12; 20818/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4, Sentenza n. 4065/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Greco, Rel. Molino
Rimborsi -Mancato pagamento di imposte per condotta penalmente rilevante del commercialista – Versamento del contribuente per imposte e sanzioni – Domanda rimborso delle sanzioni - Silenzio rifiuto dell'Amministrazione – Denuncia e sentenza del Tribunale Penale – Sufficienza - Rimborso– Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il contribuente impugnava il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria per l'istanza di rimborso relativa a sanzioni corrisposte a seguito del mancato pagamento dell'IRPEF, IRAP ed IVA, riconducibile alla condotta penalmente rilevante del commercialista, cui era stato conferito l'incarico di provvedere ai pagamenti delle imposte. Tale esito veniva accertato dal Tribunale penale di Roma con sentenza di I grado, non ancora definitiva.
Il presupposto dell'istanza di rimborso, la disposizione di cui art. 6, co. 3, d.lgs. n. 472/1997 che prevede, in tali situazioni, l'inapplicabilità delle sanzioni; da questo il ritenuto diritto alla relativa restituzione.
L'amministrazione eccepiva la non definitività della sentenza penale.
Replicava il ricorrente che l'art. 6, co. 3, d.lgs. n. 472/97, richiede unicamente la denuncia all'autorità giudiziaria.

La CTP di Roma accoglieva parzialmente il ricorso, rilevando che per l'art. 6. co. 3, d.lgs. n. 472/1997, il contribuente, non è punibile quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi, senza che sia necessaria la definitività dell'accertamento con una sentenza passata in giudicato.
Nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile", purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva (cfr.: Cass. sentenza n. 18074/2008).
Nel caso di specie, secondo la norma ed i principi citati, il collegio considera sufficiente la denuncia della ricorrente e la prodotta sentenza del Tribunale Penale di Roma n. 18148/2015 a fondamento della richiesta di rimborso.
La sentenza di appello conferma gli esiti della sentenza di I grado.

COMMENTO

Nel caso che ci occupa i giudici hanno affrontato la questione della irrogazione delle sanzioni a carico del contribuente quando l'inadempimento agli obblighi tributari derivi dall'aver delegato ad un professionista abilitato il mandato di provvedervi.
E' evidente che il problema coinvolga due diversi aspetti:
a) la dichiarazione e la tenuta delle scritture contabili;
b) il versamento delle imposte,
La sentenza che qui si commenta vede impegnati i giudici sul solo profilo concernente il versamento delle imposte, ma pare opportuno affrontarli entrambi in sede di commento.
Il presupposto normativo della decisione, ha a riferimento sia l'art. 5, co. 1 d.lgs. 472/1997, secondo il quale "*ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave*"; sia l'art. 6, co. 3 d.lgs. 472/1997, secondo il quale "*Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi*".

Sulla presentazione della dichiarazione

Il mero affidamento dell'incarico ad un professionista, secondo l'orientamento della Suprema Corte (da ultimo Cass. Ord. n. 30729/2021, ma anche Cass. sentenza n. 12473/2010) non può esimere il contribuente e rendere non applicabili le sanzioni ex art. 6 d.lgs. 472/1997.
Questi infatti rimane onerato di una attività di controllo e di vigilanza sulla effettiva esecuzione da parte del professionista ed è tenuto altresì all'accertamento di un comportamento fraudolento dello stesso, finalizzato a mascherare l'inadempimento dell'incarico ricevuto.
Si pone dunque un problema di onere probatorio a carico del contribuente, che oltre all'affidamento dell'incarico al professionista, dovrà dimostrare e quindi fornire la prova, dell'attività di vigilanza e controllo svolta sull'operato stesso del professionista.
In particolare "*Il contribuente, in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi attribuibile al professionista "infedele", deve fornire la prova, non solo dell'attività di vigilanza e controllo in concreto esercitata sull'operato di questi, facendosi anche consegnare le ricevute telematiche dell'avvenuta preSentenza n:azione della dichiarazione, ma anche del comportamento fraudolento del professionista, finalizzato proprio a mascherare il proprio inadempimento all'incarico ricevuto, quindi anche mediante falsificazione di modelli F24 di pagamento delle imposte o delle ricevute di ricezione delle dichiarazioni telematiche o*

attraverso altre modalità di difficile riconoscibilità da parte del mandante" (Cass. Ord. n. 30729/2021).

Sul versamento delle imposte

Quando l'inadempimento riguardi il pagamento del tributo, l'esimente dalle sanzioni, prevista dall'art. 6, co. 3, d.lgs. 472/1997, troverà applicazione quando l'infrazione sia imputabile unicamente alla condotta del soggetto terzo.

In merito l'art. 5, co. 1, d.lgs. 472/1997, chiede che il contribuente dimostri di avere presentato denuncia dell'illecito comportamento del consulente all'Autorità giudiziaria. Occorre, altresì che non sia ravvisabile in lui nemmeno una condotta colpevole sotto il profilo della semplice *culpa in vigilando* e che l'omesso versamento dell'imposta sia dovuto a fatto imputabile solo al terzo a tal fine incaricato, sempre che sia stato dotato, ovviamente, delle disponibilità finanziarie idonee ad adempiere al suo incarico.

Dovranno perciò sussistere condotte poste in essere per ingannare il contribuente. Dunque e conclusivamente, il contribuente sarà sollevato dalle proprie responsabilità solo quando dimostri la prova di una condotta fraudolenta del professionista, che valga a dissimulare il proprio inadempimento all'incarico ricevuto.

Questo comporta che il contribuente debba fornire altresì la prova di non avere tenuto un comportamento negligente nell'attività di vigilanza sull'adempimento richiesto al consulente (*culpa in vigilando ex art. 5, co. 1 d.lgs..... 472/1997;* in merito Cass. Ord., n. 28359/2018; Cass., ord. n. 19422/2018, Ord. n. 22745/2020, Ord. n. 16236/2020). Ciò che ad es. si verificherebbe ove omettesse di chiedere conto tempestivamente al professionista della corretta esecuzione del mandato professionale ricevuto; particolarmente quando l'inadempimento del terzo si protraesse nel tempo senza che il contribuente si fosse attivato per chiedere notizie e documentazione dell'adempimento stesso.

Dunque la riconosciuta facoltà di delega al professionista non può escludere la sua responsabilità nelle responsabilità e nelle sanzioni relative alle violazioni di omessa presentazione delle dichiarazioni o di omesso versamento, quando non abbia svolto la vigilanza sul comportamento del terzo incaricato.

Si aggiunga che la disposizione dell'art. 6, co. 3, d.lgs. 472/1997, che esclude la punibilità del contribuente o del sostituto/responsabile d'imposta, è applicabile solo ove si dimostri che il pagamento del tributo è stato eseguito per un fatto delittuoso (appropriazione o distrazione delle somme) del professionista; questo richiede quale necessario presupposto la denuncia all'Autorità giudiziaria (seppure non una sentenza passata in giudicato) per una condotta addebitabile esclusivamente a terzi (Cass. Ordinanza, n. 22745/2020; Cass. Ord. n. 16236/2020).

Ne segue che in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'esimente di cui all'art. 6, co. 3, d.lgs. n. 472/1997 si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo imputabile esclusivamente ad un soggetto terzo (di regola l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'art. 5, comma 1, del detto decreto, nemmeno sotto il profilo della "culpa in vigilando".

Pare infine opportuno richiamare la disciplina di cui all'art. 1 l. 423/1995

In materia di pene pecuniarie per omesso, ritardato o insufficiente versamento delle imposte, che prevede la sospensione della riscossione per l'ipotesi che la violazione fiscale, formalmente riferibile al contribuente, consegua alla condotta illecita, del professionista cui il contribuente aveva dato incarico di pagamento delle tasse,

Deve trattarsi tuttavia di condotta penalmente rilevante che, secondo il disposto di cui al co. 3 dell'art. 1 l. 423/1995, troverà definitivo riconoscimento solo qualora il procedimento penale nei confronti del professionista si sia concluso con l'accertamento definitivo della sua responsabilità (o con provvedimenti analoghi, mentre, per l'ipotesi di definizione del

processo penale ai sensi degli artt. 425 o 529 c.p.p., la sospensione non perde efficacia ma è necessario che il contribuente dimostri di aver promosso il giudizio civile entro tre mesi dal provvedimento penale).

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art. 6, co. 3 d.lgs. 472/1997, l'art. 5, co. 1 d.lgs. 472/1997, art. 1 l. 423/1995.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza. n. 18074/2008, Cass. Ord. n. 30729/2021, Cass. Sentenza n. 12473/2010, Cass. Ord., n. 28359/2018; Cass., ord. n. 19422/2018, Cass. Ord. n. 22745/2020, Cass. Ord. n. 16236/2020.
Prassi: Min. Finanze Circolare n. 180/1998.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4788/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Liotta, Rel. Giorgianni.
Rimborsi - Diniego rimborso IVA –Minore eccedenza detraibile del triennio – Società di comodo – Società in perdita sistematica – Società non operative – Prova contraria – Oggettive situazioni di carattere straordinario – Soggetto passivo IVA – Diritto di detrazione – Principi di neutralità e proporzionalità.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il diritto al rimborso della minore eccedenza IVA detraibile nel triennio, risultante dalla dichiarazione annuale, ai sensi dell'art. 30 d.P.R. 633/1972, non può essere negato a una società in perdita sistematica ex art. 2 co. 36 decies e 36 undecies d.l. 138/2011, se la contribuente ha fornito la prova dell'esistenza di oggettive situazioni di carattere straordinario, specifiche e non dipendenti da una scelta volontaria e consapevole dell'imprenditore, che hanno impedito il raggiungimento delle soglie di operatività e di reddito minimo presunto previste dalla disciplina delle società di comodo, e allorquando sia stata prodotta la documentazione contabile idonea a dimostrare l'esistenza del credito fiscale. Ciò in linea anche con quanto stabilito dalla CGUE, secondo la quale le limitazioni previste dalla normativa italiana al diritto di detrazione per le società di comodo si pone in violazione degli artt. 9, par. 1 e 167 della direttiva IVA, nonché dei principi di neutralità e proporzionalità.

COMMENTO
L'art. 30 d.P.R. 633/1972 prevede la possibilità di chiedere a rimborso la minore eccedenza IVA detraibile del triennio, anche se di importo inferiore ad euro 2.582,28, purché dalle dichiarazioni annuali IVA relative agli ultimi tre anni risultino eccedenze d'imposta.
L'art. 30 l. 724/1994 preclude, tuttavia, tale facoltà alle c.d. società di comodo. Si tratta delle società che non superano il test di operatività previsto dal primo comma dell'art. 30 citato, ossia in cui i ricavi minimi presunti applicando le percentuali di legge previste dalla norma eccedono i ricevi effettivi, tenuto conto – per la determinazione di entrambi gli importi – della media dei valori dell'esercizio di riferimento e dei due precedenti.
Nella disciplina delle società di comodo vigente *ratione temporis* rientravano non soltanto le società non operative ma, ai sensi dell'art. 2, co. 36 decies e 36 undecies d.l. 138/2011 (commi abrogati dal d.l. 73/2022), anche le c.d. società in perdita sistematica, vale a dire quelle che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi, anche se, nell'arco temporale suddetto, sono in perdita fiscale per quattro periodi d'imposta e in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare dei ricavi minimi presunti determinati secondo il test di operatività di cui all'art. 30 co. 1 l. 724/1994.
Nel caso deciso dalla pronuncia in commento, l'Agenzia delle Entrate negava alla contribuente il diritto al rimborso dell'IVA adducendo una perdita fiscale sistematica per cinque periodi d'imposta consecutivi.
La corte di merito, nel pronunciarsi a favore della contribuente, ha valorizzato il fatto che la contribuente abbia fornito la prova contraria dell'esistenza di "*oggettive situazioni di*

carattere straordinario" indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, che hanno impedito il superamento del test di operatività quali, nel caso di specie, i tempi di attesa conseguenti a iter burocratici e a contenziosi che hanno impedito la conclusione del progetto per il quale era stata creata la società e hanno condotto alla liquidazione della società. Ha poi tenuto conto che l'esistenza del credito fiscale chiesto a rimborso è stata documentata contabilmente.
Inoltre, il collegio di merito ha richiamato la pronuncia della Corte di Giustizia dell'UE del 7 marzo 2024 (causa C-341/22) che, pronunciandosi sulla compatibilità della normativa italiana che nega il diritto alla detrazione dell'IVA per le società che nei tre periodi d'imposta non effettuano operazioni IVA per un importo almeno pari ai ricavi minimi presunti, ha statuito che l'art. 9, par. 1 della direttiva IVA "*deve essere interpretato nel senso che non può condurre a negare la qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata da una normativa nazionale, la quale soglia corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale persona dispone*" e che l'art. 167 della medesima direttiva, nonché i principi unionali di neutralità e proporzionalità, "*non devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, a causa dell'importo, considerato insufficiente, delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA effettuate da tale soggetto passivo a valle*".
Sebbene a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 tra le società di comodo non rientrino più le società in perdita sistematica, la sentenza in commento conserva la sua rilevanza per quanto riguarda le società che non superano il test di operatività ai sensi dell'art. 30, co. 1 l. 724/2024.
Si segnala, tuttavia, che l'art. 9 l. 111/2023 ha delegato il Governo a rivedere la disciplina delle società non operative prevedendo la fissazione di nuovi parametri consentano di individuare le società senza impresa, anche in base ai principi giurisprudenziali europei e interni, e la determinazione di cause di esclusione da tale qualificazione.

Rossella Miceli

Riferimenti normativi: legge 724/94; d.l. 138/11; d.l. 73/22; d.P.R. 633/72; l. 111/23
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia UE: n. C-341/22.
Corte di Cassazione: nn. 24738/20; 10157/20; 13699/16; 4850/20; 4946/21; 23042/15; 16091/22; 25999/22.
Prassi: Circolari nn. 9/08; 10/14; 33/16; Interpelli nn. 10/24; 68/19; Provvedimento n. 23681/08.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5310/2024, depositata il 21/08/2024 – Pres. Scalisi, Rel. Lostorto.

Rimborsi - Diniego – Inammissibilità appello – Passaggio in giudicato della sentenza impugnata – Nullità della notifica del ricorso in appello – Decesso del procuratore domiciliatario nelle more del giudizio di primo grado – Conoscenza dell'evento "morte" – Interruzione automatica – Nullità "relativa" – Non rilevabile "ex officio" – Non eccepibile da controparte – Sanatoria.

SINTESI DELLA SENTENZA

È nulla la notifica del ricorso in appello effettuata presso il procuratore domiciliatario deceduto nelle more del giudizio di prime cure, a nulla rilevando l'eventuale pretesa della parte soccombente – ritualmente edotta della circostanza del decesso – di ritenere, a sua volta, nulla la sentenza conclusiva del primo grado, pronunciata in violazione della causa di interruzione automatica del processo *ex* art. 301 c.p.c.

COMMENTO

Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 17, commi 1 e 2 del d.lgs. n. 546/1997, le notificazioni sono eseguite nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio. L'indicazione del domicilio e della residenza hanno effetto anche per i gradi di giudizio successivi al primo.

In diretta applicazione di tale previsione, dunque, qualora vi sia stata elezione di domicilio, la notifica del ricorso in appello deve essere effettuata - a pena di nullità - non già alla parte personalmente bensì al procuratore costituito e domiciliatario per il primo grado di giudizio (cfr. *ex multis* Cass. SS.UU. n. 14916/2016 e Cass. n. 6172/2022; nello stesso senso, cfr. Cass. n. 4233/2017, Cass. n. 27877/2018, Cass. n. 9083/2015 e Cass. n. 15630/2019).

Tuttavia, secondo il costante insegnamento della Corte di Cassazione, "*la morte del procuratore domiciliatario produce l'inefficacia della dichiarazione di elezione di domicilio e la necessità che la notificazione dell'impugnazione sia eseguita* […] *alla parte personalmente*" (così Cass. n. 25784/2024; conf. Cass. n. 14100/2018 e Cass. n. 4632/1998). Sicché, qualora risulti che il procuratore domiciliatario per il primo grado sia deceduto prima dell'impugnazione della sentenza conclusiva di tale giudizio, la notifica dell'atto d'appello tornerà a dover essere eseguita alla parte personalmente "*nei modi previsti per i casi in cui non vi sia stata elezione di domicilio*" (v. Cass. n. 28273/2019).

Ciononostante, nel "*caso in cui l'elezione di domicilio sia fatta presso lo studio di un avvocato e* [alla sua morte] *l'organizzazione gli sopravviva*" (v. Cass. n. 9543/2010 e Cass. n. 3777/2021), la notifica del ricorso in appello erroneamente effettuata presso il predetto studio "*deve essere considerata*" non già "*inesistente*" bensì "*nulla* […] *e, come tale, sanabile* […], *dovendosi in questo caso considerare lo studio dell'avvocato* [morto] *alla stregua di un ufficio e l'elezione di domicilio effettuata con riferimento all'organizzazione in sé; in tal caso, infatti, può ritenersi esistente un collegamento tra il destinatario della notifica e il luogo e le persone alle quali la copia dell'atto è stata consegnata*" (così *ex multis* Cass. n. 58/2010, Cass. n. 12427/2011, Cass. n. 27492/2016, Cass. n. 24125/2022 e Cass. n. 31085/2022). L'efficacia "sanante" opera, secondo un più recente approdo giurisprudenziale, "*anche se l'attività dello studio non è proseguita tramite un ulteriore professionista*" (così Cass. n. 22619/2024).

Se, dunque, in applicazione dei menzionati principi, la nullità della notifica del ricorso in appello erroneamente eseguita presso il procuratore domiciliatario deceduto è sempre astrattamente sanabile per raggiungimento dello scopo *ex* art. 156 c.p.c., deve nondimeno ritenersi pacifico l'assunto secondo cui la parte soccombente che ha effettuato la predetta notifica non può, di per sé solo, dolersi dell'invalidità della stessa adducendo, in via preliminare, che – essendo la morte del medesimo procuratore avvenuta in pendenza del giudizio di primo grado – il Giudice adito, una volta acquisita l'informazione del decesso, non avrebbe proprio potuto pronunciare la sentenza oggetto di impugnazione per effetto dell'integrazione della causa di interruzione automatica di cui all'art. 301 c.p.c. Come noto, infatti, in base al consolidato orientamento della Corte di Cassazione, gli atti posti in essere in violazione di tale disposizione sono affetti da nullità "relativa" che, in quanto tale, può essere fatta valere solo dalla parte colpita dall'evento "morte", a tutela della quale sono poste le norme che disciplinano l'interruzione, non potendo questa essere rilevata d'ufficio dal giudice né, tantomeno, eccepita dalla controparte come motivo di nullità della sentenza (cfr. tra le tante Cass. n.13976/2023). Pertanto, la nullità della notifica del ricorso in appello non è automaticamente "sanata" in conseguenza del fatto che la sentenza di prime cure contro cui è diretta l'impugnazione risulta, sua volta, affetta da nullità relativa.

Gianmarco Moro

Riferimenti normativi: art. 17, commi 1 e 2 del d.lgs. n. 546/1997; art. 301 c.p.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 4632/98; 58/10; 9543/10; 12427/11;

9083/15; 14916/16; 27492/16; 4233/17; 27877/18; 14100/18; 15630/19; 3777/21; 28273/19; 24125/22; 31085/22; 6172/22; 13976/23; 22619/24; 25784/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2– Sentenza n. 7210/2024, depositata il 28/11/2024 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.
Rimborsi - Diniego Rimborso Ires – Irap Deducibile – Presupposto di Deducibilità - Costo del personale –Deducibilità analitica – Deducibilità forfettaria – Transfer pricing.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha rigettato l'appello presentato da Procter & Gamble S.r.L. e confermato la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Roma con sentenza n. 379/2023 del 5/12/22 ritenendo che la maggiore IRAP versata a seguito di accertamenti definiti con adesione dalla società ricorrente non fosse deducibile ai fini Ires.
La Corte ha inoltre respinto le eccezioni della ricorrente concernenti la deduzione analitica e forfettaria dell'IRAP e la riduzione del costo del lavoro indeducibile. Le spese di lite sono state compensate per la complessità della materia.

COMMENTO
La motivazione
La sentenza in argomento analizza il caso della mancata restituzione dell'Ires a seguito della presunta ritenuta indeducibilità della maggiore Irap rideterminata in sede di accertamento con adesione per difetto del requisito di afferenza al costo del lavoro. Innanzitutto occorre premette che la disciplina fiscale ammette:

1) in ottemperanza all'art. 11 comma 4 octies del d.lgs. 446/97 una deduzione integrale del costo per dipendenti a tempo indeterminato: il costo complessivo del personale assunto con contratto a indeterminato è integralmente deducibile dalla base imponibile ai fini Irap;
2) l'art 4 comma 4 bis riconosce deduzioni per soggetti la cui base imponibile non ecceda determinati limiti, come i datori di lavoro che impiegano lavoratori dipendenti (diversi da quelli a tempo indeterminato) per i soggetti i cui componenti positivi della base imponibile non superano, nel periodo di imposta, 400.000 Euro (c.d. deduzioni spettanti per soggetti minori).

La decisione della Corte di Giustizia Tributaria, ha ribadito l'orientamento già espresso dall'art. 2, comma 1-quater, del d.l.n. 201 del 2011, conv., con modif., in l. n. 214 del 2011, secondo il quale è conSentenza n:ito richiedere il rimborso delle maggiori imposte versate in conseguenza dell'intervenuta deducibilità analitica dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni spettanti a norma dell'art. 11, commi 1, lett. a), 1 bis, 4 bis, 4 bis 1 del d.lgs.n. 446/97.
Tale disciplina trova peraltro applicazione soltanto con riguardo ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del d.l.cit., era ancora pendente il termine di quarantotto mesi per richiedere il rimborso - previsto a pena di decadenza dal d.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 - essendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale previsione, nella parte in cui non conSentenza n:iva l'estensione delle richiamate disposizioni ai periodi d'imposta precedenti.

Le deduzioni Irap possono avere effetti significativi ai fini Ires, in particolare allorquando afferiscono a costi del personale dipendente e assimilato e sopravvengono in conseguenza di rettifiche in sede di revisione fiscale. Per comprendere l'impatto delle deduzioni, occorre rammentare che qualora una deduzione Irap venga computata, la stessa ha un effetto di riduzione della base imponibile manifestando conseguenze anche ai fini dell'imposta Ires dovuta, come di seguito delineato:

1) in taluni casi parte delle imposte Irap dedotte possono essere portate in diminuzione anche dal reddito imponibile ai fini Ires. Le norme fiscali consentono infatti delle deduzioni analitiche e forfettarie Irap dall'Ire/Ires in determinate situazioni come indicato negli art. 2 co.1 del d.l.201/2011 e 6 comma 1 del d.l. 185/2008;
2) qualora siano rilevati costi del personale dipendente che, per qualche ragione, non siano stati correttamente dedotti nell'ambito Irap, i suddetti costi possono essere riconsiderati nel computo della base imponibile ai fini Ires, influenzando l'ammontare finale dell'imposta dovuta dal contribuente;
3) nell'ipotesi in cui l'azienda subisca una revisione fiscale, nell'ambito della quale venga determinato un maggior ricavo o minori costi deducibili influenti sul calcolo Irap, dette rettifiche impattano anche nella determinazione del calcolo Ires.

Ciò posto, dal quadro normativo sopra delineato, si evince come il diniego del rimborso richiesto dalla ricorrente trova giustificazione nel fatto che la maggiore Irap versata dalla società ricorrente non risulta deducibile ai fini Ires per l'insussistenza di un legame funzionale con le spese per il personale dipendente e assimilato.

Nel caso di specie, i due accertamenti definiti in sede di adesione attengono alla normativa in tema di transfer pricing e non a rilievi afferenti alle spese per il personale, con la conseguenza che la maggiore Irap definita e versata a seguito di adesione, non può ritenersi utile ai fini della deduzione dell'Ires mancando nell'essenziale presupposto di deducibilità.

Federica Santoro

Riferimenti normativi: decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni; d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214; d.l. 29 novembre 2008, n. 185.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 29043 del 2019.
Prassi: Circolari Ade nn. 8/E/2013; 9/2013.

RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 221/2024, depositata il 08/01/2024 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Riscossione – Notifica cartella di pagamento – Notificazione eseguita a mezzo Pec – Indirizzo Pec mittente – Iscrizione pubblici registri- Assente – Non rilevanza.
Attestazione di consegna della Pec – Perfezionamento della notifica – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'obbligo di utilizzo di un indirizzo presente nei pubblici registri può essere riferito solo al destinatario della notifica e non al notificante. Dalle disposizioni in materia di notifica a mezzo posta elettronica certificata di cui agli art. 6-ter del d.lgs.82/2005 e art. 26 del d.P.R. n. 602/73 emerge la finalità di assicurare la pubblicità dei riferimenti telematici delle pubbliche amministrazioni e dei gestori dei pubblici servizi attraverso un pubblico elenco che consente al mittente di individuare inequivocabilmente il destinatario. Non è previsto invece che un indirizzo di posta elettronica certificata non indicato nell'indice non possa essere efficacemente utilizzato da parte della pubblica amministrazione o del concessionario in qualità di mittente, soprattutto laddove il dominio da cui risulta essere stato spedito il messaggio di posta ne dimostra chiaramente la riconducibilità all'Agenzia delle Entrate - Riscossione. Pertanto la notifica delle cartelle di riscossione è valida se l'amministrazione finanziaria ha utilizzato un indirizzo con una estensione a lei riconducibile seppur non indicato nel sito internet INI-PEC. La ricevuta di avvenuta consegna, in ogni caso, fornisce al mittente prova del perfezionamento della notificazione purchè non vi sia incertezza sul destinatario.

COMMENTO

Con la sentenza in commento la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio è intervenuta sulla tematica, molto dibattuta nella giurisprudenza di merito, circa la validità della notificazione degli atti della riscossione effettuata da indirizzo PEC non presente nei pubblici registri (ed in particolare dei Registri IPA) ed è conforme al prevalente indirizzo adottato dalla Suprema Corte (ex plurimis, Cass., SS.UU., sentenza n. 15979 del 18/5/2022; idem, ord. n. 6015 del 2023; idem sentenza n. 18684 del 2023).

In particolare, il Giudice di legittimità, con la citata ordinanza, richiamando le conclusioni rese dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 15979 del 18 maggio 2022, ha riconosciuto la validità della notifica, ad opera dell'Agente della Riscossione, dei propri atti anche da indirizzo PEC di mittenza differente da quello presente nei registri IPA.

Secondo la Suprema Corte, la notifica avvenuta utilizzando un indirizzo di posta istituzionale, non risultante nei pubblici elenchi, non è nulla, ove la stessa abbia consentito, comunque, al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese, senza alcuna incertezza in ordine alla provenienza ed all'oggetto. L'inefficacia della notificazione viene circoscritta alla sole ipotesi in cui la parte non abbia effettivamente ricevuto la notifica dell'atto, ritenendo invece sanabili tutte le restanti situazioni patologiche in cui, pur in presenza di un vizio nell'iter della notificazione, il contribuente risulta nelle condizioni di conoscere la pretesa e poter contestare la stessa in modo tempestivo dinanzi agli organi giudiziari preposti.

L'obbligo, pertanto, di utilizzare l'indirizzo di posta risultante dai pubblici registri, varrebbe esclusivamente per il destinatario e non per il mittente.

Conforta tale indirizzo la normativa speciale dettata dall'art. 26, comma 2 del d.P.R. n. 602/1973 secondo cui "la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno

richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta".
Dal dato testuale, dunque, sembrerebbe effettivamente emergere la necessità che rientri nei registri pubblici esclusivamente l'indirizzo PEC del destinatario, mentre alcun obbligo in tal senso sembrerebbe derivare per quanto concerne l'indirizzo PEC del mittente.
La Corte di Cassazione poggia il proprio orientamento da un lato, su una interpretazione letterale degli artt. 3-bis della legge n. 53/94 e 26 del d.P.R. n. 602/73; dall'altro, sul principio, di natura processualistica (art. 156, comma 3 c.p.c.) c.d. "di conservazione degli atti". Le ipotesi di inefficacia della notificazione sono limitate alle sole situazioni in cui la parte non abbia effettivamente ricevuto la notifica dell'atto mentre sono sanabili tutte le restanti situazioni patologiche in cui, pur in presenza di un vizio nell'iter di notificazione, il contribuente risulta nelle condizioni di conoscere la pretesa e contestare la stessa in modo tempestivo dinanzi agli organi giurisdizionali preposti.
Da ultimo, la Suprema Corte, con sentenza n. 18684 del 3/7/2023, dopo aver evidenziato la natura speciale della norma posta dall'art. 26, comma 2 del d.P.R. n. 602/73 in relazione alla previsione generale di cui al citato art. 3-bis della l. n. 53/94, ha ribadito che" l'obbligo di utilizzo di un indirizzo presente nel registro INI-PEC appare testualmente riferito solo al destinatario della notifica e non al notificante". "Le prescrizioni che ineriscono all'indirizzo del mittente" – continuano i Giudici di legittimità – "non vanno assoggettate alle stesse regole previste per il destinatario dell'atto, con riguardo al quale va fatta applicazione della disciplina propria dell'elezione di domicilio, cui deve essere equiparato l'indirizzo di pec inserito, diversamente da quanto accade per il mittente". Soccorre, inoltre, nella fattispecie in esame, "il rispetto dei canoni di leale collaborazione e buona fede che informano il rapporto fra l'Ufficio ed il contribuente; di conseguenza, poiché l'estraneità dell'indirizzo del mittente dal registro INI-PEC non inficia ex se la presunzione di riferibilità della notifica al soggetto da cui essa risulta provenire, testualmente ricavabile dall'indirizzo del mittente, occorre che la parte contribuente evidenzi quali pregiudizi sostanziali al diritto di difesa siano dipesi dalla ricezione della notifica della cartella di pagamento da un indirizzo diverso da quello telematico preSentenza n:e in tale registro, del quale però, come nel caso di specie, sia evidente ictu oculi la provenienza (Cass. n. 982/23).
Gli arresti della Suprema Corte hanno, quindi, risolto la vexata quaestio? Non ci sentiamo, allo stato, di rispondere con certezza positivamente a causa delle zone d'ombra evidenziate dalla giurisprudenza di merito che, a nostro parere, non hanno trovato una chiara risposta.
A differenza della Corte di Cassazione numerose decisioni di merito (ex plurimis, CTP Catanzaro n. 1076/21, CTP Napoli n. 3120/22, CTP Roma n. 6298/22, CTR Toscana n, 1526/21, CTR Piemonte n. 772/22, CTR Lazio n. 3541/22) hanno affermato la inesistenza o la nullità della notificazione di cartelle di pagamento avvenuta da indirizzi PEC non preSentenza n:i nei registri IPA, attesa la necessità di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 26 citato, che estenda il medesimo obbligo di indicazione nei pubblici elenchi anche degli indirizzi PEC dei mittenti. Tale considerazione muove dalla presenza di varie disposizioni dell'ordinamento, tra cui l'art. 16-ter del d.l. n. 179/2012, nel qual viene fatto riferimento generalizzato all'obbligo di indicazione nei pubblici elenchi per la validità della notificazione per gli atti in materia civile, penale, amministrativa, contabile e stragiudiziale a decorrere dal 15 dicembre 2013.
In definitiva, negano la "specialità" dell'art. 26 comma 2 del d.P.R. n. 602/73 ritenendo applicabile, anche in materia di notifica degli atti della riscossione, la disciplina dettata dall'art. 3-bis della L. n. 53/94 secondo cui "La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi".
Le stesse hanno evidenziato, anche dopo gli ultimi arresti della Suprema Corte, come la sentenza n. 15979 del 18 maggio 2022, resa dalle Sezioni Unite, la cui massima è stata

ripresa nell'ordinanza n. 6015/23 pubblicata il 28 febbraio 2023, afferisce ad una situazione in parte diversa, poiché relativa alla tematica della notificazione di atti di natura processuale tra le parto di un processo, mentre nel caso in esame la questione riguarda la disciplina della notificazione degli atti della riscossione.
Non mancano, infine, pronunce di merito che si sono conformate all'indirizzo della Suprema Corte. Piace, in questa sede, richiamare le Sentenze n. 221 del 23/03/2023 e n. 203 del 27/03/2024 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo secondo cui le disposizioni poste dal d.lgs. n. 82/2005 e dall'art. 26 del d.P.R. n. 602/73 "hanno quale finalità quella di mettere a disposizione un elenco di indirizzi utilizzabili per individuare inequivocabilmente il destinatario, a beneficio del mittente".

Federica Colaiuda

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73; l. 53/94; d.P.R. 68/05; d.lgs .n. 82/2005; d.l. 179/12, conv. l. 212/12;
Riferimenti giurisprudenziali:
Corte di Cassazione : n. 11052/18; n. 15979/22; n. 982/23; ord. 6015/23; 18684/23,
Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo: nn. 221/23; 203/24.
Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise n. 41/24
Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria n. 375/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche n. 1040/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania n. 6683/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria n. 1798/23
Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana: nn. 257/24; 113/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 729/2024, depositata il 31/01/2024 – Pres. e Rel. Picone.
Riscossione - Preavviso di fermo – Notifica atti impositivi – Decadenza – Omessa notifica – Onere probatorio – Irreperibilità assoluta – Avvenuta conoscenza – Certificato storico di residenza – Cartella esattoriale – Nullità dell'atto.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di notificazione degli atti impositivi, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dall'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, in luogo di quella *ex* art. 140 c.p.c., il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario devono svolgere ricerche volte a verificare l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più né l'abitazione, né l'ufficio o l'azienda nel comune già sede del proprio domicilio fiscale. Nel caso di specie, nessuna informazione sulla effettività del trasferimento in altra sede del contribuente è stata fornita dal messo notificatore. Il contribuente, a sua volta, ha prodotto in giudizio il certificato storico di residenza che documenta il contrario, motivando e giustificando l'irreperibilità solo relativa e l'inefficacia della notifica della cartella esattoriale.
L'avvenuta conoscenza, *a posteriori*, dell'esistenza della cartella esattoriale, sottesa al preavviso di fermo amministrativo, non è idonea a sanare il vizio, essendosi nel frattempo maturata la decadenza per l'esercizio dell'azione, che determina la nullità dell'atto in esame, in quanto non supportato da idoneo titolo esecutivo.

COMMENTO
La condizione di irreperibilità ricorre quando il notificante ignori la residenza, la dimora o il domicilio del destinatario, nonostante lo svolgimento delle ricerche e delle indagini suggerite dall'ordinaria diligenza, non essendo sufficiente la mera circostanza che il destinatario risulti trasferito dal precedente indirizzo.

Orbene, è principio consolidato quello secondo cui la notifica deve ritenersi nulla, ma non inesistente, qualora la relata non contenga alcuna indicazione in ordine alle indagini compiute per accertare la residenza del destinatario.
Laddove l'irreperibilità assoluta non venga documentata, il procedimento notificatorio *ex* art. 60 del d.P.R. 600/73 non può essere utilizzato.
In tema di notificazione *ex* art.143 c.p.c., l'ufficiale giudiziario, ove non abbia rinvenuto il destinatario nel luogo di residenza risultante dal certificato anagrafico, è tenuto a svolgere ogni ulteriore ricerca ed indagine, dandone conto nella relata, dovendo ritenersi, in difetto, la nullità della notificazione.
Ne discende la nullità della notifica delle cartelle sottese ad un preavviso di fermo amministrativo e la conseguente decadenza per l'esercizio dell'azione a causa dell'inutile decorso del termine fissato dalla legge, nel caso in cui nessuna informazione sulla effettività del trasferimento in altra sede del contribuente sia stata fornita dal messo notificatore.
Quanto precede è in linea con l'arresto della S. Corte in forza del quale l'omessa indicazione, nella relata, delle ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, delle notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario e dei motivi della mancata consegna, non costituisce causa di nullità della notificazione, non essendo tale sanzione prevista espressamente nell'elenco dei motivi di cui all'art.160 c.p.c. Ne consegue che, rilevando, al di là dell'indicazione, solo il mancato compimento delle indagini in concreto, tale notificazione debba ritenersi legittima solo nel caso in cui nessun addebito di negligenza o ignoranza colpevole possa essere attribuita al notificante, ovvero quando risulti, con assoluta certezza, che egli abbia proceduto a tutte le opportune ricerche, non solo anagrafiche, tradottesi in più di un tentativo di notifica, eseguito in luoghi diversi. Circostanza che spesso, come nel caso oggetto della presente sentenza, non si configura, limitandosi il notificante a rilevare l'assenza del destinatario. Deve pertanto ritenersi che, nel caso in cui il contribuente fornisca adeguata prova in merito all'irreperibilità solo relativa del destinatario, debba correttamente essere rilevata l'inefficacia della notifica.
L'avvenuta conoscenza, a posteriori, dell'esistenza della cartella esattoriale sottesa ad un preavviso di fermo amministrativo, non può essere idonea a sanare il vizio di notifica, essendosi, nel frattempo maturata la decadenza per l'esercizio dell'azione che determina la nullità dell'atto, non supportato da idoneo titolo esecutivo.

Katia Guarini

Riferimenti normativi: artt. 140, 143 cpc; art. 25 c. 1, d.P.R. 600/73; art. 60 co. 1 lett. e) d.P.R. 602/73.
Riferimenti giurisprudenziali: Comm. Trib. Prov. Parma Sentenza n. 42/2024 dep. 14.03.2024.
Corte di Cassazione: Cass. Sez. II, 29/08/2023 n. 25408; Cass. Sez.I, 26/04/2021 n. 10983: Cass. n.19012/2017; Cass. n.13218/2013; Cass. Sez.VI, ord. 3/04/2017 n.8638; Cass. Sez. lav., 8/11/2021 n. 32444; Cass. n. 2877/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1023/2024, depositata il 13/02/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Solaini.
Riscossione - Cartella di pagamento- IRPEF - Giudicato esterno - Responsabile d'imposta - Visto di conformità - Dichiarazione dei redditi.

SINTESI DELLA SENTENZA
La controversia concernente l'impugnazione di una cartella di pagamento dell'Agenzia delle Entrate riscossione a seguito di controllo formale della dichiarazione fiscale, ex art. 36 ter del dPR n. 600/73 conserva autonomia rispetto ad altre annualità, proprio per l'attività distinta di liquidazione delle imposte. In particolare, la cartella era stata emessa, ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. a) del d.lgs. n. 241/97, per un infedele apposizione del visto di conformità da parte del Caf e/o del professionista che aveva trasmesso la dichiarazione per conto del contribuente.

Parte contribuente eccepiva in corso di giudizio una serie di Sentenzae che avevano risolto identiche questioni di diritto.

COMMENTO
La sentenza stabilisce un principio sugli effetti espansivi del giudicato esterno in altri giudizi di merito e al giudicato diretto.
Il giudicato può estendere la sua efficacia diretta ad altri giudizi, non solo quando intercorra tra le stesse parti, ma quando si riferisca agli stessi fatti già accertati con sentenza passata in cosa giudicato, qualora il fatto generatore dell'obbligazione tributaria fa riferimento a diverse dichiarazioni di redditi, il giudicato diretto non si estende alla soluzione delle questioni giuridiche differentemente risolte dai diversi giudici.
Quindi è stabilito il principio per cui, qualora tra i due giudizi si investano i medesimi fatti accertativi, si verificano gli effetti espansivi del giudicato.
Questo principio non vale però in tema di dichiarazione dei redditi per anni successivi o precedenti che hanno autonomi presupposti di determinazione delle imposte, in relazione ai dati indicati in dichiarazione, evidentemente "mutevoli" per detrazioni, oneri deducibili, crediti di imposta e altre variabili che incidono sulla liquidazione della imposta IRPEF.

Gianni Di Matteo

Riferimenti normativi: art. 36 ter d.P.R. n. 600/73
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 2324 del 02/02/2021

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1321/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Riscossione – Imposta di registro – Controllo automatizzato – Omesso versamento imposte dichiarate – Cartella di pagamento – Avviso bonario – Non necessario.

SINTESI DELLA SENTENZA
La preventiva notifica dell'avviso bonario è dovuta solo in caso di contestazione di un risultato diverso da quello riportato in dichiarazione o di una imposta maggiore di quella liquidata dal contribuente, non essendo necessaria, invece, in caso di mero mancato versamento delle imposte dichiarate.

COMMENTO
Il giudizio si riferisce all'impugnazione di una cartella di pagamento in materia di imposta di registro afferente a un provvedimento concernente un procedimento di esecuzione mobiliare, ove il ricorrente ne eccepiva l'illegittimità per mancata notifica dell'avviso di liquidazione prodromico. Nel dettaglio, reiterando le eccezioni già formulate in primo grado, il contribuente contestava l'erroneità della sentenza di primo grado nella parte in cui veniva affermato che la cartella di pagamento contenente un'imposta di registro non dovesse essere preceduta da alcun avviso di liquidazione.
I Giudici di secondo grado hanno, dunque, affermato che la comunicazione preventiva da notificare al contribuente non è obbligatoria se non quando sussistano "*incertezze sugli aspetti rilevanti della dichiarazione*" (come espressamente prevede l'art. 6, comma 5, della l. 212/2000) e dai controlli emerga una maggiore imposta rispetto al risultato della dichiarazione trasmessa, essendo l'avviso bonario rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato, senza rilevare nell'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio. Quindi, in difetto del presupposto della sussistenza di un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione o dell'accertamento di una imposta maggiore o diversa da quella liquidata nella dichiarazione sottoposta a controllo, alcun invito preventivo a chiarimenti deve essere inviato al contribuente dall'Amministrazione finanziaria.

Conseguentemente, nel caso in cui la dichiarazione sia regolare e la pretesa derivi dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione dallo stesso contribuente, ovvero da una divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate, oppure non sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 600/1973 è legittima anche se non è stata emessa la comunicazione preventiva.

Andrea Savino

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; l. 212/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 28311/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1347/2024, depositata il 26/02/2024 – Pres. Panzani, Rel. Celentano.
Riscossione - Processo tributario – Estratto di ruolo – Impugnazioni – Pregiudizio – Interesse ad agire – Difetto di notifica – Onere della prova - Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA
In materia di riscossione a mezzo ruolo, l'estratto di ruolo non è un atto autonomamente impugnabile salvo nei casi tassativamente previsti dall'art. 12, co. 4-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ovvero in presenza di pregiudizi derivanti da procedure di appalto, riscossioni da soggetti pubblici o perdita di benefici nei rapporti con la pubblica amministrazione. Ricade sul contribuente l'onere di dimostrare il proprio interesse ad agire, allegando lo specifico pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo. In difetto, il ricorso è inammissibile per carenza di interesse.

COMMENTO
Con la pronuncia in commento, i giudici di merito ricalcando il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione con la sentenza n. 26283/2022, si soffermano sull'interpretazione dell'art. 12, co. 4-*bis*, d.P.R. n. 602/1973, delineando il perimetro di impugnabilità dell'estratto di ruolo.
Dopo un periodo di oscillazione giurisprudenziale, le Sezioni Unite con la sentenza n. 19704/2015, avevano sancito la legittimità dell'impugnazione dell'estratto di ruolo come strumento di tutela anticipata.
Tuttavia, con l'introduzione del co. 4-*bis,* a decorrere dal 21 dicembre 2021, il legislatore ha espressamente escluso l'impugnabilità dell'estratto di ruolo, eccezion fatta per i casi in cui il contribuente possa dimostrare l'esistenza di uno dei seguenti pregiudizi:
a) l'esclusione da una procedura di appalto;
b) il rischio di riscossione di un credito verso la Pubblica amministrazione, in conseguenza delle segnalazioni all'agente della riscossione, di cui all'art. 48-*bis* d.P.R. 602/1973;
c) la perdita di un beneficio verso una Pubblica amministrazione.
Le Sezioni Unite con la sentenza n. 26283/2022 hanno altresì chiarito che la disposizione di cui al comma 4-*bis*, essendo regolatrice dell'interesse ad agire, si applica a tutti i procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore della norma, con la conseguenza che, in assenza di un pregiudizio concreto e attuale, il ricorso è inammissibile.
Nel caso in esame, la Corte di Giustizia Tributaria ha seguito tale orientamento, affermando che spetta al contribuente che agisce in giudizio l'onere di dimostrare il pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo e, ritenendo non assolto tale onere probatorio, ha rigettato il gravame proposto dalla parte privata.
Sul tema, è importante segnalare che il d.lgs. n. 110/2024, pubblicato in G.U. n. 184 del 7 agosto 2024, nel disporre interventi in materia di riordino della riscossione, ha modificato l'art. 12, co. 4-*bis* d.P.R. 602/1973, riformulando in termini più precisi le fattispecie recate nel testo originario della norma ed aggiungendo, al contempo, ulteriori pregiudizi potenziali legittimanti l'impugnazione dell'estratto di ruolo, ovvero:

- l'esigenza di tutelare la posizione del debitore all'interno degli istituti previsti nel codice della crisi d'impresa;
- il rischio in termini di perdita della possibilità di ottenere un finanziamento con il ceto creditizio;
- gli effetti negativi che ne possono derivare in sede di cessione d'azienda, in forza della coobbligazione dell'acquirente per i debiti tributari del cedente *ex* art. 14, d.lgs. n. 472/1997.

Sebbene il nuovo testo normativo abbia ampliato le possibilità di tutela anticipata, resta il dubbio che l'approccio casistico adottato non riesca a cogliere del tutto la molteplicità delle situazioni che possono arrecare un pregiudizio al contribuente. Tale criticità, appare ancora più evidente visto il consolidarsi, in sede di legittimità, dell'orientamento restrittivo che subordina l'impugnabilità dell'estratto di ruolo alla prova di un pregiudizio "concreto ed attuale" (Cass. n. 17606/2024), non lasciando spazio a pregiudizi potenziali che potrebbero comunque incidere sulla posizione del contribuente.

Marta Mazzanti

Riferimenti normativi: art. 12, co. 4-bis d.P.R. 29 settembre 1973.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 26283/2022; 19704/2015; 17606/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1862/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.
Riscossione - Estinzione delle società - Cancellazione dal registro delle imprese – Art. 28, co. 4. d.lgs. n. 175/2014 - Non è preclusa nei successivi cinque anni l'esercizio della pretesa creditoria tributaria.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'articolo 28, comma 4, del d.lgs. 175/2014, in deroga all'ordinaria disciplina di cui all'art 2495 cc, stabilisce che, in tema di riscossione di crediti tributari, l'estinzione della società produce l'effetto ablativo della pretesa creditoria esclusivamente allorquando siano trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese. Ne discende che secondo la nuova disposizione, sussiste un lasso di tempo entro il quale l'effetto estintivo dell'ente, a seguito della sua cancellazione dal Registro delle Imprese, deve ritenersi non opponibile agli enti impositori che legittimamente possono avanzare le loro pretese impositive.

COMMENTO
L'ente impositore, può avanzare la pretesa creditoria entro cinque anni dalla la cancellazione della società dal registro delle imprese.
Con l'articolo 28, comma 4 del decreto semplificazioni, il legislatore haintrodotto, a favore dell'Amministrazione finanziaria, la norma che consente di esercitare il proprio potere impositivo, anche nei confronti di società estinte.
Se, quindi, sotto il profilo civilistico, l'art. 2495 c.c. consente, attraverso la cancellazione della società dal registro delle imprese, un effetto estintivo immediato delle obbligazioni contratte, sul piano tributario l'estinzione della società è sospesa per un periodo di cinque anni.
Al riguardo la Commissione Tributaria Provinciale di Benevento con l'ordinanza 13 marzo 2019, n. 142 aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 28, comma 4, del decreto semplificazioni.
Secondo il giudice a quo, la disposizione censurata, differendo l'efficacia dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese con riguardo ai soli rapporti con l'amministrazione finanziaria e facendo, così, rivivere per un apprezzabile lasso di tempo un soggetto estinto, avrebbe violato innanzitutto l'art. 3 della Costituzione, poiché determinava una ingiustificata disparità di trattamento tra l'amministrazione finanziaria e gli altri creditori

sociali. Sarebbe stato del pari violato l'art. 76 Cost., trattandosi di intervento che eccede dal perimetro delle misure finalizzate all'eliminazione degli adempimenti superflui o di scarsa utilità, indicate dalla delega conferita dalle Camere con l'art. 7 della legge 11 marzo 2014, n. 23.
La Corte costituzionale, con sentenza n°142 del 2020 ha, però, statuito l'infondatezza dell'ordinanza di rimessione, per via del fatto che l'art.76 Cost. non esclude ogni margine di discrezionalità del legislatore delegato, dovendosi aver riguardo, *in primis*, alla struttura della delega, sicché, quanto più è cogente la stessa, tanto più dovrà essere fedele e circoscritto il contenuto del decreto legislativo.
Il secondo parametro di valutazione è stato quello della *ratio* della delega: il decreto delegato non può essere tacciato di incostituzionalità ex art. 76 Cost. nel caso in cui, pur discostandosi da una delega ad ampio spettro applicativo, ne persegua comunque i principi fondanti e le finalità in forza delle quali la stessa è stata emanata.
In particolare, ha affermato la menzionata sentenza della Corte costituzionale, che: *''l'art. 76 Cost. non impedisce l'emanazione di norme che rappresentino un coerente sviluppo e, se del caso, anche un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, dovendosi escludere che la funzione del legislatore delegato sia limitata ad una mera scansione linguistica delle previsioni stabilite dal primo. Di conseguenza, neppure l'assenza di un'espressa previsione del legislatore delegante può impedire, a certe condizioni, l'adozione di norme da parte del delegato, trattandosi in tal caso di verificare che le scelte di quest'ultimo non siano in contrasto con gli indirizzi generali della legge delega (Sentenzae n. 79 del 2019, n. 212 del 2018 e n. 278 del 2016)".*
Quanto al problema della compatibilità dell'art. 28, c.4 d.lgs. 175/2014 con l'art. 3 della Costituzione, i giudici costituzionali si sono pronunciati ritenendo che '' *le modifiche introdotte dall'art. 28, comma 4, del citato d.lgs. n. 175 del 2014, si annoverano tra quelle disposizioni «orientate a preservare la garanzia dell'adempimento delle obbligazioni tributarie» e che «segnano lo scostamento dalla disciplina ordinaria quale condizione di maggior favore per l'amministrazione finanziaria» (sentenza n. 90 del 2018)*".
Nei fatti, la Corte costituzionale ha riconosciuto una sostanziale disparità di trattamento tra la disciplina della riscossione dei crediti di diritto comune da quelli provenienti da obbligazioni tributarie, ma non l'ha ritenuta lesiva del principio di uguaglianza, poiché il contribuente non può sottrarsi alle obbligazioni tributarie - caratterizzate dalla loro natura pubblicistica e dallo spirito di mutualità sancito dall'art. 53 Cost. - attraverso la cancellazione della società, che, invece, rileva nei rapporti *iure privatorum.*
D'altronde la Consulta, con le Sentenzae n°291/1997 e 281/2011, ha avuto modo di affermare che: '' *non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie, per la particolarità dei fini e dei presupposti di queste ultime (sentenza n. 291 del 1997), che si giustificano con la «garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato» (sentenza n. 281 del 2011), cui è volto il credito tributario".*
Anche su tali precedenti si fonda, dunque, sia l'art. 28, comma 4 del d.lgs. 175/2014, sia la sentenza oggetto dell'odierno commento.

Federico Venturini

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.; d.lgs.175/14.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: nn. 142/20; 96/20; 79/19; 10/18; 212/18; 90/18; 278/16; 281/11; 291/97;Corte di Cassazione: nn. 6743/15; 8071/14; 6070/13; 6071/13; 6072/13; 4060/10; 4061/10; 4062/10.
Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 6/15; 77/11; 105/09; 60/07.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2135/2024, depositata il 03/04/2024 – Pres. Fraioli, Rel. Buccaro.

Riscossione – Ricorso avverso l'estratto di ruolo – Inammissibile – L'estratto di ruolo non è direttamente impugnabile, fatta eccezione per alcuni casi previsti dalla legge – Pretesa fondata - Non ricorrono i motivi.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'estratto di ruolo è un documento che viene formato e consegnato soltanto su richiesta del debitore; costituisce un semplice tabulato informatico, come tale inidoneo quindi a contenere qualsivoglia pretesa impositiva. Ha come unica finalità quella di consentire al contribuente di essere aggiornato sulla propria situazione debitoria.

Fatta eccezione per alcuni casi previsti dalla legge, non è direttamente impugnabile.

COMMENTO

Nel caso di specie, il ricorrente propone ricorso avverso l'estratto di ruolo che riporta tutte le cartelle di pagamento che, a suo dire, non sono state notificate.

In via preliminare, la Corte rileva che il ricorso è inammissibile perché proposto avverso l'estratto di ruolo; si tratta di un documento informatico, rilasciato dal concessionario su richiesta del debitore, che riporta gli elementi "essenziali" già contenuti in un precedente atto avente titolo esecutivo (si pensi alla cartella esattoriale o all'avviso di accertamento), dunque come tale inidoneo a contenere qualsivoglia pretesa impositiva. L'unica finalità alla base dello stesso è quella di consentire al contribuente di essere aggiornato sulla propria situazione debitoria.

A tal proposito, il legislatore, con l'art. 3-*bis* del d.l. n. 146/21, inserito in sede di conversione dalla l. n. 215/21, novellando l'art. 12 del d.P.R. n. 602/73, intitolato "*Formazione e contenuto dei ruoli*", ha inserito il comma 4-*bis*, prevedendo la regola generale che "*L'estratto di ruolo non è impugnabile*", ma anche che il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs.18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lettera *a)*, del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

La nuova disposizione, che in via generale esclude, salvo casi tassativi, l'impugnazione in occasione del rilascio dell'estratto di ruolo, ha richiesto l'intervento delle Sezioni Unite.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 26283/2022, ha sostanzialmente condiviso l'intervento legislativo, superando il precedente orientamento (si vedano, per tutte, le Sezioni Unite n. 19704/2015) favorevole, invece, ad una anticipazione della tutela nel contesto di un disegno sistematico volto a trasformare il regime normativo di rigido accesso al giudice tributario in un sistema più elastico, nel cui ambito la immediata impugnabilità di atti non catalogati dalla disposizione, ovvero conosciuti in modi alternativi alla notificazione, poteva consentirsi.

Nella sentenza in commento, i giudici di secondo grado condividono la posizione espressa dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 26283, giungendo a sostenere che il ricorrente che si duole della invalida notificazione degli atti prodromici deve piuttosto chiedere l'annullamento degli stessi, non di certo del semplice tabulato informatico che manco rientra tra i cosiddetti atti tipici regolamentati dal nostro ordinamento.

Concludono i giudici che il ricorrente avrebbe quindi dovuto proporre ricorso non avverso l'estratto di ruolo, ma impugnando le cartelle di pagamento riportate in estratto entro il termine di 60 giorni dalla notifica dello stesso (ai sensi dell'art. 21, d.lgs. n. 546/1992).

Paolo Puri

Riferimenti normativi: art. 3-bis del d.l. n. 146/21, inserito in sede di conversione dalla L. n. 215/21; art. 21, d.lgs n. 546/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sez. Un., n. 26283/22; n. 3990/20.
Corte d'Appello di Roma, sentenza n. 1541/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2431/2024, depositata il 11/04/2024 – Pres. Tafuro, Rel. Scipioni.
Riscossione – Irpef – Ritenute d'acconto – Omesso versamento del sostituto – Responsabilità solidale del sostituito – Sussistenza – Esclusione – Fondamento.

SINTESI DELLA SENTENZA
In sede di riscossione, l'art. 35 del d.P.R. 602/73 prevede la solidarietà del sostituito d'imposta soltanto quando il sostituto non abbia operato le ritenute né effettuato i relativi versamenti, con ciò escludendosi che, al di fuori dell'ipotesi di siffatti inadempimenti da parte del sostituto, il sostituito possa essere tenuto al pagamento in via solidale dell'acconto d'imposta. Nel caso di specie, in applicazione di tale principio, è stata annullata la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale *ex* art. 36-ter del d.P.R. 600/73 a carico del contribuente-sostituito, tra l'altro, per rettifica dei dati delle ritenute a titolo d'imposta dichiarate ma non versate dal sostituto.

COMMENTO
Il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma rispetto all'imposta, e cioè un'obbligazione che la legge ha posto unicamente a carico del sostituto, ai sensi degli artt. 23 e segg. del d.P.R. 600/73, che trova la sua causa nel corrispondente obbligo di rivalsa stabilito dall'art. 64, primo comma, del medesimo decreto, in coerenza con l'art. 35 del d.P.R. 602/73, che prevede la solidarietà del sostituito soltanto quando il sostituto non abbia effettuato né le ritenute a titolo d'imposta né i relativi versamenti.
La sentenza in commento, per quanto attiene al capo riferito alle riprese delle ritenute d'imposta subite dal contribuente, ha richiamato il principio di diritto, stabilito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 10378 del 2019, che esclude la solidarietà tra sostituito e sostituto qualora quest'ultimo abbia effettivamente operato la ritenuta a titolo di acconto. Sarebbe difatti illogico riconoscere l'esistenza di solidarietà in tali casi, giacché non è configurabile quell'identità di prestazione che il detto istituto richiede. Nella sostituzione a titolo di acconto, il sostituto è obbligato *ab origine* ad operare e versare la ritenuta, mentre il sostituito non può considerarsi obbligato sino a quando non risulta completamente realizzato il presupposto, che si verifica solo a consuntivo delle operazioni di liquidazione della dichiarazione dei redditi. Inoltre, il sostituto d'imposta e sostituito sono titolari di obbligazioni differenti e che hanno ad oggetto somme diverse. Riconoscere l'esistenza della solidarietà tributaria nei casi come quello in commento significherebbe esporre il sostituito al possibile rischio di duplicazione del prelievo, laddove, ottemperando alle richieste del Fisco, non riuscisse a rivalersi sul sostituto. Pertanto, la soluzione adottata in sentenza con richiamo alla citata sentenza delle SS.UU., vale ad evitare che il contribuente (sostituito) - che già ha subito il depauperamento patrimoniale conseguente alla ritenuta a titolo di acconto operata dal sostituto - possa subire un ulteriore depauperamento in virtù

dell'escussione richiesta dall'Erario in ragione di una supposta solidarietà con il sostituto inadempiente.

Michele Incoronato

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, d.P.R. 600/73.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 10378/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2765/2024, depositata il 24/04/2024 – Pres. Musumeci, Rel. Nispi Landi.
Riscossione – Intimazione di pagamento – Accettazione di eredità con beneficio di inventario – Limitazione di responsabilità degli eredi – Sussiste – Conclusione della procedura di accettazione beneficiata – Necessità – Incapienza della massa ereditaria – Responsabilità degli eredi – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
Gli eredi che hanno accettato l'eredità con beneficio di inventario rispondono dei debiti del *de cuis* solo *intra vires hereditatis*, vale a dire nei limiti del patrimonio ereditario; la limitazione della responsabilità dell'erede derivante dall'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario è opponibile a qualsiasi creditore, ivi compreso l'erario, che di conseguenza, pur potendo procedere alla notificazione di atti impositivi nei confronti dell'erede, non può esigere le imposte sino a quando non si sia chiusa la procedura di liquidazione dei debiti ereditati, e sempre che la massa ereditaria risulti capiente.

COMMENTO
La sentenza risulta allineata alla consolidata giurisprudenza della Cassazione, che ha costantemente affermato che l'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario *ex* art. 484 c.c. comporta la limitazione della responsabilità dell'erede, che risponde dei debiti del *de cuius* nei limiti della massa ereditaria (*intra vires hereditatis*); tale limitazione è opponibile a qualsiasi creditore, compreso l'erario, che può emanare atti impositivi nei confronti dell'erede, ma non può procedere alla riscossione dell'imposta liquidata o accertata finché non sia stata completata la procedura di liquidazione dei debiti ereditati, sempre che sussista un residuo attivo in favore dell'erede.
Pertanto, al fine di stabilire la misura del debito tributario cui l'erede risponde è imprescindibile il previo completamento della procedura di formazione dell'inventario, attraverso cui si determina nel concreto il limite entro il quale l'erede beneficiato è responsabile dei debiti del *de cuius*.
In sentenza è implicitamente accolta la tesi prevalente in giurisprudenza secondo la quale la contestazione da parte dell'erede della limitazione della propria responsabilità *intra vires hereditatis* può avvenire in sede di impugnazione degli atti della riscossione emanati dopo che la pretesa impositiva si è resa definitiva per mancata impugnazione.

Matteo Busico

Riferimenti normativi: art. 484 c.c.; art. 36 d.lgs.346/1990.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 4419/08; 14847/15; 25150/16; 27486/20; 22571/21; 25459/21; 15750/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3, Sentenza n. 4086/2024, depositata il 20/06/2024 – Pres. e Rel. Palillo.
Riscossione - Cartella di pagamento – Liquidazione ex art. 36 bis d.P.R. 600/73 – Motivazione – Riferimento agli elementi della dichiarazione (quadro, modulo, rigo, periodo di riferimento – Sufficienza.

SINTESI DELLA SENTENZA

A seguito della notifica di cartella di pagamento emessa in ragione di liquidazione ex art. 36 bis d.P.R. 600/73 per la dichiarazione 770/2017, anno 2016 concernente ritenute IRPEF, addizionali regionali e comunali e relative sanzioni, la società contribuente proponeva ricorso dinanzi la CTP di Roma, che con sentenza n. 10120/2022, accoglieva parzialmente l'impugnazione dell'atto.

La sentenza di primo grado veniva appellata dalla contribuente che lamentava, tra l'altro, il difetto di motivazione dell'impugnato atto impositivo. L'Amministrazione finanziaria, si costituiva in giudizio, resistendo in base alla considerazione che il debito iscritto a ruolo era frutto di meri carenti/omessi versamenti derivanti anche da incongruenze con quanto risultante dalle Certificazioni Uniche rilasciate dalla stessa società contribuente in qualità di sostituto di imposta

I giudici di appello rilevavano che la pretesa fiscale indicata nella cartella di pagamento era scaturita dalla liquidazione effettuata dall'Ufficio finanziario ex art. 36 bis del d.P.R. 600/1973, ossia mediante procedura automatizzata elaborata sulla scorta dei dati esposti dalla stessa società contribuente nella dichiarazione dei redditi. Ne deriva trattarsi di un procedimento meramente matematico, il quale per sua stessa natura esclude qualsiasi scelta discrezionale da parte della Amministrazione Finanziaria.

In ragione di tale presupposto i Giudici di appello aderiscono ad un costante orientamento della Corte di Cassazione secondo la quale la cartella di pagamento notificata a seguito della procedura di controllo cartolare della dichiarazione ex art. 36-bis, d.P.R. 600/1973, con cui viene recuperato l'omesso versamento di imposte indicate in dichiarazione dei redditi, non necessita di alcuna specifica motivazione, essendo sufficiente il mero richiamo della dichiarazione dei redditi oggetto di controllo cartolare.

Rigettava dunque l'appello principale della contribuente.

COMMENTO

Il profilo della motivazione della cartella di pagamento, va misurato con il contesto normativo che ne regola l'operatività. In particolare gli artt. 7 l. 212/2000 e 3 l. 241/1990 e l'art. 12, co. 3 d.P.R. 600/1973.

La Suprema Corte (importantissima la sentenza n. n. 22281/2022 a SS.UU.) sia pure nell'affrontare lo specifico problema della motivazione delle cartelle di pagamento per il profilo della determinazione degli interessi, ha tracciato un percorso di grande respiro e di valutazione sistemica che costituisce imprescindibile elemento di riferimento.

In primo luogo ha stabilito che la disciplina normativa richiamata configura in capo all'Amministrazione finanziaria un preciso obbligo di motivazione dell'atto, e nel caso specifico, anche se rivolto alla richiesta di pagamento di interessi sul debito fiscale.

Questo perché l'obbligo di motivazione degli atti tributari e, più in generale, degli atti amministrativi costituisce un principio cardine dell'ordinamento, come si desume dalle disposizioni di cui agli artt. 3, 24, 97, 111 e 113 della Carta Costituzionale.

Tali disposizioni, assieme al diritto all'informazione nonché alla partecipazione al procedimento amministrativo, rappresentano quell'insieme di garanzie che rendono sostanziale il principio del c.d. giusto procedimento.

Tale essendo il presupposto di sistema, esso deve riguardare anche la motivazione della cartella di pagamento (in tal senso Corte Cost. sentenza n. 117/2000) che occorre ricordare, si pone quale atto prodromico all'esecuzione coattiva in materia tributaria.

E dunque deve porre il contribuente in grado di comprendere il contenuto della richiesta avanzata dall'agente della riscossione in modo da poter svolgere compiutamente la propria attività defensionale al fine di evitare, in caso di sua illegittimità, la successiva procedura esecutiva.

Profilo questo che deve riguardare anche l'obbligazione relativa agli interessi del debito fiscale (Cass. SS.UU. sentenza n. 22281/2022 cit.); i giudici hanno ben osservato in merito che il profilo dell'accessorietà degli interessi rispetto all'obbligazione principale, che ben si evince nel momento genetico (se decade l'obbligazione principale viene automaticamente

meno l'obbligazione degli interessi), non elide l'autonomia dell'obbligazione degli interessi sia nell'individuazione della base giuridica di riferimento e del contenuto, sia in ragione della possibilità che il debito di interessi sia suscettibile di autonome vicende rispetto all'obbligazione tributaria configurata a carico del contribuente (in argomento e conformi Cass., n. 8892/2022; Cass., n. 20955/2020; Cass., n. 30901/2019).
Premessa dunque la necessità della motivazione anche per le cartelle di pagamento, occorre verificare il contenuto che questa dovrà avere per corrispondere ai "presupposti di fatto" e alle "ragioni giuridiche" richiesti quali parametri essenziali; così da consentire al contribuente di verificare la correttezza di quanto chiesto ed eventualmente di contrastare la pretesa nell'an e/o nel quantum.
L'importanza di tale filtro è fondamentale poiché contemporaneamente dovranno trovare spessore gli elementi di bilanciamento di interessi contrapposti ma parimenti rilevanti per gli aspetti costituzionali: da una parte la garanzia del diritto di difesa del contribuente per una esatta determinazione quantitativa del principio di capacità contributiva (artt. 23, 24, 53, 97, 111 e 113 Cost. nonché 41 Carta Europea dei Diritti Fondamentali); dall'altra il contrasto all'evasione e quindi, anche in tal caso, la sostanziale realizzazione del principio di capacità contributiva (artt. 2, 3, 53 e 97 Cost.).
Ciò sulla linea costante della Suprema Corte per "*evitare che la piena tutela di un interesse finisca per tradursi in una limitazione di quello contrapposto, capace di vanificarne o ridurne il valore contenutistico*" (Cass., S.U., n. 24414/2021; n. 15750/2019; n. 33208/2018); onde garantire una tutela sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro secondo criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale (Corte Cost., sentenza n. 264/2012; n. 85/2013; n. 10/2015; n. 63/2016; n. 20/2017; n. 58/2018).
E' in un'ottica di bilanciamento di tali esigenze tra valori costituzionalmente tutelati ed essenziali, che si dovrà affrontare l'ampiezza e la consistenza della motivazione per le cartelle di pagamento; in particolare se possa ritenersi sufficiente il mero richiamo del paradigma normativo o altri elementi debbano venire a completarlo.
Mutuando i principi espressi dalle SS.UU. sentenza n. 22281/2022, per la tematica della quantificazione degli interessi nel corpo della cartella di pagamento, si dovrà verificare se la cartella sia il primo atto con il quale il contribuente viene a conoscenza della richiesta del Fisco.
Nel caso in cui la cartella di pagamento faccia riferimento ad un atto prodromico comunicato al contribuente, l'intellegibilità e le garanzie della difesa, appaiono già ben tutelate. La cartella costituisce infatti l'elemento procedurale dell'avvio della fase di riscossione coattiva dei tributi che trova titolo costitutivo nell'atto fiscale o nella sentenza che lo hanno consolidato. Pertanto sarà sufficiente che la cartella di pagamento veda idonea e legittima motivazione nell'esposizione del ruolo e del titolo costitutivo della pretesa ivi contenuta.
Nel caso in cui la cartella sia il primo atto con il quale il contribuente viene a conoscenza della richiesta del Fisco, questa ha natura di atto impositivo; come tale richiede una motivazione espressa idonea alla individuazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche su cui si fonda la ripresa che permetta al contribuente di comprenderne i contenuti ed eventualmente contestare il merito della stessa (Cass. n. 27271/2019)
Nel caso specifico di controllo automatizzato ex art. 36 bis d.P.R. 602/1973 e 54 bis d.P.R. 633/72, "*il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante il mero richiamo alla dichiarazione medesima, proprio con riferimento al debito per tributi vari ed interessi*" (Cass. SS.UU. sentenza n. 22281/2022).

Naturalmente laddove l'Ufficio abbia riportato nella cartella di pagamento, il necessario analitico riferimento agli elementi della dichiarazione (quadro, modulo, rigo, periodo di riferimento) coinvolti dal controllo.

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art. 36 bis d.P.R. 600/73, art. 54 bis d.P.R. 633/1972, art. 7 l. 212/2000, art. 3 l. 241/1990, art. 12, co. 3 d.P.R. 600/1973, artt. 2, 3, 23, 24, 53, 97, 111 e 113 Cost., art. 41 Carta Europea dei Diritti Fondamentali
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. n. 22281/2022; Cass., n. 8892/2022; Cass., n. 20955/2020; Cass., n. 30901/2019, Cass., S.U., n. 24414/2021; Cass. SS.UU., n. 15750/2019; Cass. SS.UU., n. 33208/2018, Corte Cost., sentenza, n. 264/2012; n. 85/2013; n. 10/2015; n. 63/2016; n. 20/2017; n. 58/2018, Cass. n. 27271/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezione 18 – Sentenza n. 4092/2024, depositata il 20/06/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Riscossione – Ritenute operate dal sostituto - Omesso versamento di ritenute da parte del sostituto – Responsabilità solidale del sostituito – Non sussiste in via generale – Prova della partecipazione del contribuente al ruolo di cartiera del sostituto d'imposta – Responsabilità solidale – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
La Corte di Giustizia viene chiamate a decidere sull'applicabilità del principio di solidarietà tra sostituto e sostituito, nel caso in cui il sostituto non abbia versato l'acconto ma abbia operato le ritenute sul corrispettivo.
I giudici rilevano in premessa che il versamento di ritenute d'acconto da parte del sostituto, deve essere considerato obbligazione autonoma rispetto al prelievo imposto dalla legge in capo al contribuente sostituito; osservano altresì che a fronte dell'obbligo di rivalsa che grava sul sostituto, ex art. 64 d.P.R. 600/1973, il sostituito che abbia vista effettuare il pagamento dei suoi compensi con detrazione delle ritenute da parte del sostituto, non potrà essere chiamato in solidarietà dall'Ufficio.
Dunque seppure il sostituito rimane il soggetto passivo dell'imposizione, la solidarietà del sostituito per l'obbligazione di versamento dell'acconto di imposta è necessariamente subordinata all'inadempimento del sostituto, che non abbia versato il corrispondente importo all'ente impositore pur avendo operato le ritenute sui compensi del sostituto.
In relazione tuttavia alla particolarità del caso concreto affrontato, che vede un quadro indiziario dal quale emerge che il contribuente fosse consapevole e partecipe del ruolo di cartiere delle società cooperative sostitute d'imposta, conclude che il contribuente risponde del mancato pagamento delle ritenute.

COMMENTO
I giudici sono stati chiamati a decidere su di una tematica che ha avuto opinioni giurisprudenziali contrastanti: se il contribuente sostituito, e che abbia ricevuto il corrispettivo al netto della ritenuta d'acconto da parte del sostituto, debba rispondere solidalmente con il sostituto in base all'art. 35 d.P.R. 602/1973.
In merito la giurisprudenza della Suprema Corte, sia pure riferibile a fattispecie spesso diverse da quella che ci occupa (ad. es. il caso in cui il sostituto aveva integralmente pagato il corrispettivo senza operare le ritenute o il caso di reddito percepito in nero e quindi non dichiarato) aveva concluso con esiti contrastanti. Da una parte l'esclusione della solidarietà tra sostituto e sostituito (per tutte Cass. 12991/1999), dall'altra l'opposto principio del permanere della solidarietà tra sostituto e sostituito (per tutte Cass. 12076/2016, Cass. 19580/2014, Cass. 14033/2006). Rilevati tali contrasti, su sollecitazione della sezione semplice, il Primo Presidente della Suprema Corte disponeva che fosse chiamata a decidere la Corte a sezioni unite.

La Cass. Civile Sezioni Unite, dopo aver premesso che erano chiamate a decidere se, nel caso in cui il sostituto non avesse versato l'acconto, ma avesse però operato le ritenute sul corrispettivo, il sostituito fosse o meno tenuto in solido con il sostituto a subire gli effetti della riscossione in forza dell'art. 35 d.P.R. n. 602/1973, con sentenza n. 10378/2019 fissava il seguente principio: "*Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 d.P.R. n. 602 cit. è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute*".
Osservava la Suprema Corte che la concreta fattispecie era sempre stata risolta dai giudici di Cassazione sul principio della esistenza della solidarietà tra sostituto e sostituito (Cass. sez. VI-T n. 12076 cit.; Cass. sez. VI-T n. 9933 cit.; Cass. sez. trib. n. 14033 cit.) basandosi sul presupposto dell'identità ed unicità dell'obbligazione del versamento dell'acconto, sia per il sostituto, sia per il sostituito. Ne seguiva che alla stessa fosse tenuto in via solidale già "in origine", anche il sostituito, ritenendosi la solidarietà tributaria correlata al momento di emersione del reddito imponibile e non limitata alla sola fase della riscossione. Ciò anche in applicazione dell'art. 1294 c.c. (Solidarietà tra condebitori) secondo il quale i condebitori sono tenuti in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente.
Tale orientamento viene superato dalle Sezioni Unite (sentenza n. *10378/2019)* con rilievo ben focalizzato dai giudici della Corte di Giustizia di II grado del Lazio che ne fanno premessa al proprio decidere, le quali osservano che la sostituzione e la solidarietà nell'imposta, sono istituti distinti. Alla base il vincolo normativo costituito da una lettura coordinata, degli artt. 64, co. 2 d.P.R. 600/1973 e 35 d.P.R. 602/1973.
Tale esito appare assolutamente condivisibile, anche in una logica sistematica. Infatti l'art. 64, co. 2, d.P.R. n. 600/1973 riguarda il giudizio di accertamento dell'imposta nel caso di sostituzione. Il soggetto passivo della stessa rimane il sostituito, e al sostituto è invece riconosciuta una eccezionale facoltà di intervenire nel processo, evidentemente in ragione della riferibilità ad un suo comportamento doveroso ed esclusivo.
Ne segue che il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma, rispetto all'imposta; un'obbligazione che la legge ha posto a carico del solo sostituto (artt. 23 e ss. d.P.R. n. 600/1973) e che trova la sua causa nel corrispondente obbligo di rivalsa stabilito dall'art. 64, co. 1, d.P.R. n. 600/1973.
Questa chiave interpretativa, come rilevano i giudici delle Sezioni Unite, è coerente con l'art. 35 d.P.R. n. 602/73 che in materia di riscossione prevede espressamente la solidarietà del sostituito con il sostituto, nel solo caso in cui il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sanzioni e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute né i relativi versamenti.
Pertanto, fuori dell'ipotesi di inadempimento del sostituto, il sostituito non può essere chiamato in via solidale al pagamento dell'acconto d'imposta. Ciò in ragione del fatto che l'autonoma obbligazione di versamento dell'acconto è stata, dai rammentati artt. 23 ss. d.P.R. n. 600/1973, posta unicamente a carico del sostituto.
Dunque molto lucidamente i giudici di appello per la sentenza che qui si commenta, hanno recepito la netta separazione sul piano concettuale tra l'istituto della sostituzione e quello della solidarietà nell'imposta,
La soluzione esposta, richiede comunque l'autonomia delle condotte dei due soggetti: sostituto e sostituito. Ma quando, come nella fattispecie descritta in sentenza le condotte si intrecciano al fine di frodare il fisco ed ottenere un vantaggio fiscale per entrambe le parti e, comunque, il sostituito sia consapevole (in questo caso sembra coattore) delle condotte poste in essere (omesso versamento delle ritenute pagate con crediti inesistenti), lo stesso art. 35 d.P.R. 602/1973, lo rende coobbligato e quindi soggetto a riscossione da parte del Fisco.

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: artt. 35 (Solidarietà del sostituto d'imposta) d.P.R. 602/1973, art. 64 d.P.R. 600/1973 (Sostituto e responsabile d'imposta), artt. 23 ss. d.P.R. n. 600/1973.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civile Sezioni Unite, sentenza n. 10378/2019, Cass. 12991/1999; per l'opposto principio del permanere della solidarietà tra sostituto e sostituito ad es. Cass. 12076/2016, Cass. 19580/2014, Cass. 14033/2006.
Prassi: Agenzia Entrate, Risposta ad interpello del 26.11.2019 n. 499.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4284/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. e Rel. Fruscella.
Riscossione - Iscrizione ipotecaria – Notifica – Atto prodromico – Riscossione – Processo tributario – Preavviso di iscrizione ipotecaria – Eccezione – Non impugnabilità –Funzione cautelare – Bene impignorabile.

SINTESI DELLA SENTENZA
La comunicazione di preavviso di iscrizione ipotecaria prevista a pena di nullità dall'art. 77, comma 2 bis del d.P.R. n. 602 del 1973, non ha natura endoprocedimentale partecipativo-istruttoria volta alla migliore definizione dell'interesse pubblico, ma è finalizzata a consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'iscrizione di ipoteca, nonché a svolgere una funzione extraprocedimentale compulsoria, inducendolo all'adempimento.
Risultano, pertanto, destituite di fondamento le doglianze del contribuente che attengono alla mancata indicazione, in sede di comunicazione preventiva, dei beni che saranno oggetto di ipoteca, al valore dell'immobile gravato dalla misura, alla relativa rendita catastale, alla proporzionalità e alla ragionevolezza dell'ipoteca, in quanto afferenti all'iscrizione di ipoteca, e non all'atto prodromico.
Inoltre, l'iscrizione ipotecaria su un immobile adibito a residenza familiare ha funzione cautelare e mira a garantire l'esigibilità del credito erariale, sicché può essere disposta anche su un bene impignorabile.

COMMENTO
Nel tempo, i giudici di legittimità hanno affrontato numerose questioni in materia di iscrizione ipotecaria e delle garanzie a tutela del credito erariale.
La comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77, comma 2-bis, d.P.R. 602/73, non ha, come quella prevista in termini generali dall'art. 7 della l. 241/90, finalità endoprocedimentale partecipativo-istruttoria in vista della migliore definizione dell'interesse pubblico, assumendo invece la finalità di consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'adozione del provvedimento finale (l'iscrizione) - ossia finalità di difesa dell'interesse privatistico - nonché finalità, extraprocedimentale, compulsoria (spingere il debitore ad adempiere con la minaccia, altrimenti, dell'iscrizione) (Sez. 5, Ordinanza n. 25600 del 21/09/2021).
Tale avviso è volto a garantire l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale prima che l'ente di riscossione proceda all'iscrizione ipotecaria, riconoscendo al contribuente un lasso di tempo di 30 giorni per consentirgli l'esercizio del diritto di difesa, potendo egli presentare osservazioni, ovvero pagare, o chiedere di essere ammesso al pagamento rateale (v. Sez. un. n. 19667 del 2014 cit.; Sez. 6-5, n. 23875 del 23/11/2015; Sez. 6-5, n. 30534 del 22/11/2019)
La comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria è un atto autonomamente impugnabile. Ciò in quanto il contraddittorio a cui è preordinata non è volto ad una funzionalità difensiva-istruttoria tipica delle altre fattispecie, bensì persegue una finalità compulsoria. Per tale ragione, la comunicazione è considerabile atto impositivo a tutti gli effetti ed è, pertanto, impugnabile anche se non espressamente ricompresa nel novero di cui all'articolo 19 del d. lgs. 546/92.

Quanto ai vizi dell'atto, va quindi sottolineato che la comunicazione di iscrizione ipotecaria è finalizzata alla conoscenza da parte del debitore della pretesa dell'Amministrazione finanziaria, e vale altresì come richiesta di pagamento a garanzia della quale si avvisa il contribuente che sarà iscritta ipoteca in caso di inadempimento. Per queste ragioni, come statuito dai giudici nella sentenza in commento, sono destituite di fondamento le doglianze del contribuente che attengono alla mancata indicazione, in sede di comunicazione preventiva, fondata sull'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e sull'art. 7, commi 1 e 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, dei beni che saranno oggetto di ipoteca,
al valore dell'immobile gravato dalla misura, alla relativa rendita catastale, alla proporzionalità e alla ragionevolezza dell'ipoteca, in quanto afferenti all'iscrizione di ipoteca, e non all'atto prodromico.
È pacifico in tema di contenzioso tributario che qualsiasi eccezione relativa ad un atto impositivo divenuto definitivo, come quella di prescrizione del credito fiscale maturato precedentemente alla notifica di tale atto, è assolutamente preclusa, secondo il fermo principio della non impugnabilità, se non per vizi propri, di un atto successivo ad altro divenuto definitivo perché rimasto incontestato. L'iscrizione ipotecaria che faccia seguito ad un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione, pertanto, è sindacabile in giudizio solo per vizi propri. (*ex multis* Corte di Cassazione nn. 37259/21, 3005/20, 19010/19)
Con riguardo all'ammissibilità dell'iscrizione ipotecaria su immobili adibiti a residenza familiare, bisogna rilevare che a seguito dell'intervento delle Sezioni Unite nel 2014 con la sentenza n. 19667, è stato delineato il nuovo e granitico orientamento, secondo cui l'atto ipotecario non è atto dell'esecuzione, ma atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria. Tale orientamento si contrappone al precedente indirizzo consolidato nel tempo, che considerava l'ipoteca esattoriale come equiparabile, negli effetti, ad un atto esecutivo, destinato comunque a finalità di espropriazione immobiliare esattoriale. (Cass. SS.UU. 2053/2006; Cass. 13622/2010; Cass. 4077/2010; Cass. 5771/2012)
Orbene, in virtù dell'orientamento più recente dei giudici di legittimità, è possibile procedere all'iscrizione dell'ipoteca anche sui beni esclusi dall'espropriazione immobiliare di cui all'articolo 76 del d.P.R. 602/73, attesa l'autonomia dell'iscrizione rispetto all'esecuzione, assolvendo così alla funzione di garanzia e conservazione del credito. (Cass. n. 25600/2021; Cass. n. 13618/2018, n. 4587/2017, n. 4464/2016).

Valeria Chang

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602 del 1973, artt. 76 e 77; d.lgs. 546 del 1992, art. 19.
Corte di Cassazione: nn. 25600/2021; 37259/2021; 3005/2020; 30534/2019; 19010/2019; 13618/2018; 4587/2017; 4464/2016; 19667/2014; 5771/2012; 13622/2010; 4077/2010; 2053/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4729/2024, depositata il 16/07/2024 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.
Riscossione – Irpef Addizionale Comunale – Cartella emessa ex artt. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 – Motivazione mediante esclusivo riferimento alla norma ed alla dichiarazione oggetto di controllo – Legittima se non si tratta di un accertamento automatico con funzione non meramente liquidatoria

SINTESI DELLA SENTENZA
La procedura automatizzata di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 consente all'A.F. «*[…] Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni preSentenza n:ate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria*» di correggere di errori contenuti nella dichiarazione e anche di «*[…] ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni*». La Cartella di pagamento scaturita da una

procedura di controllo automatico motivata con esclusivo riferimento alla suindicata norma ed al Modello di dichiarazione fiscale oggetto di controllo è legittima. Il richiamo a tale modello formulato nelle controdeduzioni depositate dall'Ufficio in primo grado non costituisce un'indebita integrazione della motivazione dell'atto impugnato, ma una mera esplicitazione del contenuto di quest'ultimo, ammessa anche alla luce di quanto ora disposto dal neo introdotto co. 5 bis dell'art. 7, d.lgs. n. 546/92.
Il rispetto dell'obbligo di motivazione nella fattispecie in esame è confermato dalla circostanza per cui, il riferimento all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973, formulato nella parte del documento recante il dettaglio dell'addebito, rende evidente per il destinatario che la cartella di pagamento sia scaturita dalla procedura automatizzata prevista dalla suindicata disposizione; sicché, sotto tale profilo, non vi è stato nessun mutamento dei presupposti dell'emissione della cartella stessa, né dei suoi profili motivazionali. Per altro verso, l'esercizio del diritto di difesa del contribuente non è stato pregiudicato, in quanto la complessiva documentazione impiegata dall'Agenzia delle Entrate ai fini del controllo automatizzato (dichiarazione dei redditi e modelli F24) proveniva dal medesimo e, quindi, era allo stesso ben nota come costituente il compendio della sua posizione dichiarativa dei redditi.
Il Collegio di gravame non si è pronunziato sulla specifica eccezione, autonomamente proposta dal contribuente, di carenza di motivazione della Cartella con riferimento alla misura degli interessi di mora applicati ed al relativo tasso e periodo di riferimento.

COMMENTO
Con riferimento alla questione della sussistenza o meno di un obbligo di motivazione pieno" degli atti emessi nella fase di liquidazione, la Cassazione ha sottolineato il carattere eccezionale del procedimento *ex* art. 36-*bis*, introdotto con l'art. 2, d.P.R. 920/1976 allo scopo di conSentenza n:ire agli uffici, nell'ambito della fase destinata all'attività di liquidazione del tributo (che venne così normativamente distinta da quella di accertamento), la rapida correzione di errori materiali individuabili nella dichiarazione alla stregua di un mero controllo formale ed altresì una più sollecita riscossione delle relative imposte; e ciò in deroga al principio secondo cui il potere-dovere di rettificare la dichiarazione va esercitato attraverso atti di accertamento rigorosamente motivati. Con il procedimento in esame, infatti, la liquidazione della maggiore imposta è portata a conoscenza del contribuente direttamente con la notifica dell'iscrizione a ruolo, vale a dire con un atto che non richiede alcuna motivazione (in quanto di norma trova fondamento in un precedente avviso di accertamento) e che, essendo tipicamente destinato alla riscossione, ha efficacia di titolo esecutivo ed è perciò immediatamente lesivo della sfera patrimoniale del debitore. Di ciò, precisa la Cassazione, si può trarre una ulteriore conferma nel fatto che nella fattispecie di cui all'art. 36-*ter* il legislatore ha invece previsto espressamente che nella cartella devono essere indicati i motivi che hanno dato luogo alla liquidazione. (Cass. n. 4958/89).
In dottrina, sussistono posizioni diverse. Parte della Dottrina sostiene invero la riconducibilità di tali atti all'accertamento (Falsitta), poiché presuppongono, così come l'accertamento in senso stretto, una contestazione al contribuente. Al di là delle ipotesi di correzione di errori materiali e di calcolo, nei casi in cui viene contestata l'ammissibilità di deduzioni o detrazioni per mancanza di requisiti formali, per estraneità alle ipotesi di legge o per superamento dei limiti in cui sono consentite, essi comportano comunque una determinazione diversa, per ragioni di diritto, da quella fornita dal contribuente che deve pertanto essere motivata. A maggior ragione, in ipotesi di contrasto tra gli elementi indicati nella dichiarazione e la documentazione acquisita, presso il contribuente o presso terzi, l'accertamento si basa su una ricostruzione di fatti diversa da quella dichiarata. Anche in queste ipotesi viene quindi contraddetta la rappresentazione dei fatti fornita nella dichiarazione. Il fatto che ciò avvenga sulla base di elementi interni alla stessa dichiarazione e non su elementi esterni non esclude che sia effettuata un'attività di accertamento, ovverosia di controllo della situazione del contribuente. Altra parte della Dottrina, invece,

afferma la riconducibilità di queste disposizioni ad una fase autonoma (Fantozzi), la c.d. liquidazione del tributo che va distinta tanto dall'attività di accertamento vera e propria *ex* artt. 37 e 38, d.P.R. 600/1973, quanto da quella della riscossione. Si tratterebbe di un'attività operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili (senza la necessità quindi di alcuna istruttoria), che l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di correggere anche a vantaggio del contribuente stesso. Connotandosi per la mancanza di ogni valutazione giuridica, si tratterebbe di un'attività di mera liquidazione che, per la sua semplicità, non richiede la previsione di particolari oneri a carico dell'Amministrazione né di particolari garanzie a favore dei contribuenti, ivi compresa la motivazione.
È da rilevare, peraltro, che la più recente giurisprudenza di legittimità ha rivalutato l'obbligo di motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento, poiché "*costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere adeguatamente motivata*" (Cass., 8934/2014; 15188/2013; 20211/2013; 11466/2011). Si tratta di posizione che si condivide, avendo in queste procedure il ruolo non solo natura di atto funzionale alla riscossione di pretese previamente individuate, bensì anche di atto con cui si determina la pretesa sottostante.
Con specifico riferimento all'obbligo di motivazione relativo agli interessi di mora applicati in Cartella, al relativo tasso ed al periodo di riferimento, è utile rilevare che le Sezioni Unite (Cass., SS.UU., 22281/2022) hanno esteso le suesposte conclusioni anche alla motivazione relativa agli interessi, distinguendo l'ipotesi in cui la cartella richieda al contribuente interessi mai prima determinati e pretesi dall'ente accertatore – in cui occorre indicare la norma tributaria di riferimento, l'imposta cui sono stati commisurati e la data di decorrenza degli stessi (ma non anche i saggi di interesse applicati) – dall'ipotesi in cui la cartella segua un atto prodromico nel quale già sono stati computati gli interessi, dovendosi in tal caso – e in assenza di una ulteriore specificazione di una diversa tipologia di interessi richiesti rispetto a quanto già indicato a titolo di interessi nell'atto prodromico – solo "attualizzare" il debito già individuato in modo dettagliato e completo nell'atto genetico.
Per quanto attiene, poi, ai controlli automatizzati, la conoscenza dei presupposti di fatto (la dichiarazione) si realizza pienamente nel caso dell'art. 36-*bis*, essendo pertanto esclusivamente prescritto di richiamare i soli parametri normativi relativi al computo degli interessi; salvo che, anche in tale evenienza, il controllo automatizzato si risolva nell'esercizio di una vera e propria potestà impositiva, con conseguente applicazione dell'obbligo di motivazione nei suoi termini pieni, anche per gli interessi (ferma restando la non necessità di indicazione dei tassi di volta in volta determinati normativamente e delle relative modalità di calcolo).
La disquisizione circa la sussistenza di un obbligo di motivazione "pieno" per gli atti emessi nella fase di liquidazione assume rinnovato rilievo anche in considerazione del fatto che il novellato art. 7, co. 1 dello Statuto dei contribuenti, nel disporre, con valenza di principio generale, che "*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3, della l. 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*", prevede un obbligo generale di motivazione.

Luca Giancola

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73 art. 36-bis; legge 212/00 art. 7, co. 1; d.P.R. n. 602/1973 Art. 30; d.lgs. n. 546/92 art. 7, co. 5-bis.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., n. 22281/22; Cass nn.

8934/14; 15188/13; 20211/13 e 11466/11 e 4958/89.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4767/2024 depositata il 18/07/2024 – Pres. Clemente, Rel. Aquino.

Riscossione – Cartella di pagamento – Motivazione – Interessi – Motivazione per relationem – Validità.

SINTESI SENTENZA

La cartella che intimi al contribuente il pagamento degli interessi maturati, qualora sia preceduta dall'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il *quantum* del debito di imposta e i relativi interessi, soddisfa l'obbligo di motivazione, di cui agli artt. 7, l. n. 212/00, e 3, l. n. 241/90, attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente.

Nel caso di specie, il contribuente ricorreva in appello dinanzi la competente Corte di giustizia tributaria lamentando l'incertezza assoluta del credito fatto valere in ragione del carente contenuto motivazionale, sia della cartella di pagamento, sia della modalità di calcolo degli interessi applicati dell'Agente della riscossione. La Corte di Giustizia, tuttavia, richiamando consolidati arresti giurisprudenziali della Suprema Corte di Cassazione, ha ritenuto infondato l'appello.

COMMENTO:

La Corte di Giustizia tributaria torna a pronunciarsi su una questione di massimo rilievo nella fase di attuazione del tributo, ossia quella che attiene all'obbligo di motivazione della cartella di pagamento emessa nei confronti del contribuente, notoriamente fondato sul combinato disposto degli artt. 3, l. 7 agosto 1990, n. 241 e 7, l. 27 luglio 2000, n. 212.

Secondo dottrina e giurisprudenza ormai consolidati, la funzione di quest'obbligo è quella, da un lato, di imporre all'Amministrazione finanziaria di esplicitare le ragioni che l'hanno condotta ad emettere l'atto (sia esso inerente alla fase di accertamento che alla fase di riscossione), dall'altro, è quella di consentire al contribuente – reso edotto delle ragioni sottese all'atto – di esercitare il suo diritto di difesa. Sul punto, al netto di alcune differenze che afferiscono alla diversa funzione che può assumere l'atto quale atto impositivo in senso sostanziale ovvero, in alternativa, quale atto meramente liquidatorio, la giurisprudenza è pacifica.

Più animato, invece, è il dibattito sviluppatosi intorno all'opportunità di motivare adeguatamente le modalità di calcolo degli interessi maturati e gravanti in capo al contribuente inadempiente.

Sul punto si sono registrati due diversi orientamenti giurisprudenziali. Il primo, teso ad una interpretazione restrittiva dell'art. 7 della l. n. 212/00, secondo cui la determinazione degli interessi sulle somme non sarebbe sottoposta ad uno stringente obbligo motivazionale giacché non sarebbero rinvenibili elementi giuridici (ma solo meri calcoli algebrici) da dover essere comunicati al contribuente. Il secondo, più garantista, secondo la quale l'obbligo di motivazione deve assumere maggiore effettività dovendo porre il contribuente nella condizione di ricostruire in maniera puntuale il calcolo eseguito dal Fisco nella determinazione del maggiore *quatum* richiesto.

Il contrasto è stato sopito per effetto di un intervento dirimente delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass. SS.UU. 14 luglio 2022, n. 22281) – richiamate anche dal Collegio nel caso di specie – secondo il quale allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il *quantum* del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, la cartella che intimi al contribuente il pagamento degli ulteriori interessi nel frattempo maturati soddisfa l'obbligo di motivazione, prescritto dall'art. 7 della l. n. 212/00, e dall'art. 3 della l. n. 241/90, attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'ulteriore importo per gli accessori. Nel caso in cui, invece, la cartella costituisca il primo atto con cui si reclama per la prima volta il pagamento degli interessi, la stessa, al fine di soddisfare l'obbligo di

motivazione deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto a tale titolo, la base normativa relativa agli interessi reclamati che può anche essere desunta per implicito dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi richiesti ovvero del tipo di tributo cui accedono, dovendo altresì segnalare la decorrenza dalla quale gli interessi sono dovuti e senza che in ogni caso sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati né delle modalità di calcolo.
I giudici osservano che «quello dell'obbligo di motivazione degli atti tributari e, più in generale, degli atti amministrativi costituisce un principio cardine dell'ordinamento, espressione di molteplici valori ancorati alla Carta costituzionale (artt. 3,24,97,111 e 113 Cost.), completando altresì - insieme al diritto all'informazione e alla partecipazione al procedimento amministrativo - il coacervo di garanzie che si impongono all'interno del principio del c.d. giusto procedimento.
Detto canone «non può non riguardare anche la motivazione della cartella di pagamento» (cfr. Corte Cost., 21 aprile 2000, n. 117): «è infatti per il tramite della cartella che il contribuente deve essere in grado di apprezzare il contenuto della richiesta avanzata dall'agente della riscossione in modo da evitare, in caso di sua illegittimità, la successiva procedura esecutiva […]. Tale obbligo deve pertanto riguardare anche l'obbligazione relativa agli interessi del debito fiscale, non potendosi certo desumere dalla natura accessoria della prima rispetto all'obbligazione tributaria principale, accertata dal fisco, l'assenza di un obbligo dell'agente di individuare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base della richiesta di interessi […]. Ed infatti, la naturale accessorietà dell'obbligazione degli interessi rispetto all'obbligazione fiscale si apprezza nel momento genetico - posto che il venir meno dell'obbligazione principale travolge automaticamente quella accessoria - ma non elide certo l'autonomia dell'obbligazione degli interessi tanto in punto di individuazione della base giuridica di riferimento e del contenuto, quanto in ragione della possibilità che il debito di interessi sia suscettibile di autonome vicende rispetto all'obbligazione tributaria configurata a carico del contribuente».
La Corte di Giustizia, facendo applicazione dei suddetti principi enunciati dalle Sezioni Unite, ha rigettato l'appello proposto dal ricorrente rilevando che – nel caso di specie – l'atto prodromico alla cartella di pagamento avesse già adeguatamente motivato l'importo e gli interessi dovuti dal contribuente (ciò legittimando una motivazione *per relationem* della cartella in oggetto).

Rossella Miceli

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, d.P.R. n. 600/73; l. 241/90; l. 212/00.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 4757/09; 9872/16; 23902/17; 25292/18; 20769/21; 22281/22; 12945/23.
Prassi: Circolare n. 17 Agenzia delle Entrate, 22 giugno 2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5362/2024, depositata il 28/08/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Frattarolo.
Riscossione – Cartella di pagamento non preceduta da avviso bonario – Notificazioni – Controlli automatizzati – Contraddittorio endoprocedimentale – Legittimità – Dichiarazione fiscale regolare – Nullità solo in caso di effettive incertezze rilevanti su dichiarazione.

SINTESI DELLA SENTENZA
In tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato *ex* art. 36-*bis* del d.P.R. 600/1973 è legittima anche in assenza della previa notifica dell'avviso bonario, qualora non emergano irregolarità nella dichiarazione presentata dal contribuente, atteso che il contraddittorio endoprocedimentale non è obbligatorio in assenza di incertezze rilevanti. Inoltre, l'avviso bonario non costituisce un atto presupposto della cartella, così come lo è un atto di accertamento. Nel caso di specie, l'avviso bonario non era stato notificato perché

non erano emerse irregolarità sostanziali dai controlli automatizzati sulle dichiarazioni. A riprova di ciò, la società nulla aveva eccepito nel merito della cartella: non aveva mai dedotto che le imposte richieste non erano dovute o erano dovute in diversa misura. Pertanto, in mancanza di incertezze sugli elementi essenziali della dichiarazione fiscale, è stata rilevata la superfluità dell'invio dell'avviso bonario.

COMMENTO

La sentenza ribadisce il principio secondo cui il controllo automatizzato *ex* art. 36-*bis* del d.P.R. 600/1973 non impone l'obbligo di inviare un avviso bonario quando non vi siano irregolarità sostanziali nella dichiarazione. Pertanto, il contribuente non può dedurre la nullità della cartella di pagamento semplicemente per la mancata ricezione di tale avviso, a meno che non vi siano effettive incertezze rilevanti su aspetti della dichiarazione.

Secondo la giurisprudenza consolidata, l'invio dell'avviso bonario è obbligatorio solo quando il controllo automatizzato rileva irregolarità sostanziali nella dichiarazione del contribuente. In altri termini, se non ci sono errori materiali che richiedano un confronto, l'Amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di inviare l'avviso bonario prima di emettere la cartella di pagamento. Tale principio è stato ribadito anche nella recente pronuncia della Cassazione n. 1640/2024, la quale ha confermato la legittimità della notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" *ex* art. 36-*bis*, disposizione questa che implica un controllo meramente documentale sui dati dichiarati, senza margini di interpretazione sostanziale. Sulla stessa scia, anche la sentenza n. 33344/2019 con cui i giudici di legittimità hanno ribadito che il contraddittorio non è obbligatorio in tutte le situazioni di controllo automatizzato, ma solo quando ci sono dubbi sugli elementi essenziali della dichiarazione.

Si fa così leva su un approccio sostanziale e non puramente formale.

Da ultimo, occorre considerare un ulteriore aspetto interessante della pronuncia in commento relativo alla distinzione tra l'avviso bonario e la cartella di pagamento. È stato difatti chiarito che l'avviso bonario non costituisce un vero e proprio "atto presupposto" della cartella. A differenza dell'avviso di accertamento, difatti, l'avviso bonario non è un atto presupposto della cartella di pagamento e non ne condiziona il contenuto, in assenza di irregolarità.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 8342/12; 5394/16; 33344/19; 1640/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5933/2024, depositata il 04/10/2024 – Pres. e Rel. De Santi.

Riscossione – Cessione di ramo d'azienda – Debiti pregressi – Limiti – Cartella notificata al cedente – Intimazione di pagamento notificata al cessionario – Omessa richiesta dell'attestazione della posizione debitoria - Responsabilità solidale – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ove un soggetto è subentrato a seguito di cessione di ramo di azienda assumendo quindi la posizione di coobbligato solidale per le posizioni debitorie fiscali, le pretese tributarie contenute nelle cartelle pagamento già notificate al debitore principale / cedente riferite a situazioni debitorie emergenti dalle dichiarazioni preSentenza n:ate dalla società (omessi versamenti) ovvero all'anno in cui è intervenuto il trasferimento e a quello precedente, non è ascrivibile ad attività di accertamento di imposte non dichiarate, oggetto quindi di apposita contestazione, ma ad attività di liquidazione delle dichiarazioni. Priva di rilevanza appare la data dei ruoli cui le cartelle di pagamento sottese all'intimazione (oggetto di impugnazione da parte del cessionario) sono riferite, ben potendo i debiti fiscali del debitore

principale, riferiti all'anno della cessione ed al biennio precedente – dei quali la cessionaria è solidalmente responsabile ai sensi dell'art. 14 comma 1 d.lgs. 472/1997 - emergere successivamente alla data della cessione. Specie se l'acquirente non si è attivata ai sensi del comma 2 dell'art. 14 richiedendo l'attestazione della posizione debitoria del cedente.
L'obbligazione solidale del cessionario è estesa anche alle sanzioni, oltre che alle imposte, dovute dal debitore principale, preventivamente escusso.

COMMENTO
Nell'ipotesi di cessione di ramo d'azienda ed in relazione ai debiti tributari (per omessi versamenti) della cedente, che emergono dalle dichiarazioni relative all'anno della cessione ed ai due precedenti, l'Agenzia delle Entrate - Riscossione non è tenuta a notificare la cartella anche al cessionario, ben potendosi limitare alla notifica (a questi) della successiva intimazione di pagamento ex art. 50 d.P.R. n. 602/1973.
Sorge in capo al cessionario un'obbligazione solidale in forza del primo comma dell'art. 14 del d.lgs. 472 del 1997, non occorrendo un'attività di accertamento.
Il limite di cui al successivo comma 2 (ovvero il debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria) è comunque applicabile solo ove il cessionario abbia fatto richiesta del certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti (in capo al cedente).
Nell'ipotesi regolata dal primo comma, il cessionario, salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente, è responsabile in solido, entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo di azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno della cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo ancorché per violazioni anteriori - trova applicazione anche all'ipotesi di cessione di un ramo di azienda, atteso che il fondamento dell'istituto va individuato nella estensione al cessionario della responsabilità per i debiti inerenti ad un insieme di beni e rapporti giuridici, il quale, pur non costituendo un autonomo complesso aziendale, è funzionalmente idoneo, già al momento dello scorporo dal complesso di cui fa parte, a provvedere ad uno scopo produttivo con i propri mezzi funzionali ed organizzativi e, quindi, a svolgere, autonomamente dal cedente e senza integrazioni di rilievo da parte del cessionario, il servizio o la funzione cui era finalizzato nell'ambito dell'impresa cedente.

Lorenzo Romano

Riferimenti normativi: art. 14 d.lgs.472/1997, art. 2560 c.c.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5979/14; 21161/21; 10377/22; 25486/22.
Prassi: Risoluzione del 11/07/2007 n. 165.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 7308/2024, depositata il 05/12/2024 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.
Riscossione - IRPEF – Cartella di pagamento —Iscrizione a ruolo ex art. 36 bis d.P.R. 600/1973 derivante dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione - Instaurazione preventiva del contraddittorio - Non necessita – Legittimità della pretesa erariale – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA
La notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato deve considerarsi legittima anche se non è stata emessa la comunicazione preventiva prevista dall'art. 36 bis del d.P.R. 600/1973, la cui pretesa derivi dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione dallo stesso contribuente, ovvero da una divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate. La comunicazione preventiva all'iscrizione a ruolo è necessaria solo quando vengano rilevati errori nella dichiarazione e non anche nei casi di riscontrata regolarità dichiarativa. La possibile violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale (di cui all'art. 6 comma 5 della l. 212/2000),

sanzionato a pena di nullità, trova applicazione unicamente in presenza di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione e non, invece, nei casi di assenza di alcun margine di interpretazione. È meritevole di accoglimento, quindi, la pretesa erariale.

COMMENTO

La sentenza analizza la fattispecie in cui non può essere considerata legittima la notifica della cartella di pagamento a seguito di mancata emissione della comunicazione preventiva prevista dall'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973. Nello specifico, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale e come anche argomentato dalla Cassazione con la sentenza n. 33344 del 2019, la comunicazione preventiva all'iscrizione a ruolo è necessaria solo quando vengano rilevati errori nella dichiarazione. Nel caso, invece, di riscontrata regolarità dichiarativa, non vi è alcun obbligo di preventiva informazione se il contribuente ha poi omesso di versare gli importi dichiarati, o se non sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Visto che la circolare ministeriale n. 199/E del 13.8.1996, precisa che "*la emissione dell'avviso fa parte del procedimento di riscossione del tributo e ha quindi carattere obbligatorio*", alla luce anche dell'art. 6, co 5, della legge 27.12.2000 n. 212 ("Statuto dei diritti del contribuente"), secondo cui "*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta...*", la sentenza mette in evidenza come possa configurarsi una violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale (sanzionato a pena di nullità) unicamente in presenza di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione e, dunque, non nei casi in cui si riscontri l'assenza di alcun margine di interpretazione.

Più precisamente, la sentenza specifica che nel caso di comunicazione dell'esito di liquidazione (cosiddetta comunicazione di irregolarità) prevista dal terzo comma dell'art. 36 bis del d.P.R. n. 600/73: *"quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2 bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta*", il relativo obbligo imposto dall'amministrazione non è sanzionato da alcuna nullità. Risulta di interessante attinenza anche la sentenza della Cassazione n. 19893/2016, in cui si rileva come lo svolgimento di un contraddittorio tra ufficio e contribuente, vista l'elevata attendibilità delle irregolarità riscontrate in maniera automatizzata, non sia un elemento indispensabile nel procedimento. Questo anche in considerazione del fatto che resta ferma la possibilità per il contribuente di far valere le proprie rimostranze in sede di impugnazione dell'iscrizione a ruolo.

Fermo restando la legittimità della pretesa dell'Agenzia delle Entrate, proponente l'appello, bisognerebbe evidenziare altresì il riproporzionamento delle sanzioni e degli interessi contenuti nella cartella di pagamento. Infatti, il contribuente soccombente, non avendo ricevuto la comunicazione preliminare, dovrebbe beneficiare della riduzione delle sanzioni amministrative ad un terzo, oltre che il calcolo degli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione; ciò al fine di garantire una parità di trattamento.

Sara Lelli

Riferimenti normativi: art. 36-bis d.P.R. 600/1973; art. 6, c.5, legge 212/2000; art. 2 d.lgs. 462/1997; art. 19 d.lgs. 241/1997.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 33344/2019; 19893/2016; 6248/2024.
Prassi: Circolare n. 199/E del 13/08/1996.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7432/2024, depositata il 11/12/2024 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Riscossione – Intimazione di pagamento – Impugnazione – Cartella di pagamento ritualmente notificata – Vizi propri – Limiti.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'impugnazione dell'intimazione di pagamento può avvenire solamente per vizi propri, mentre i vizi della cartella di pagamento possono essere validamente eccepiti qualora il contribuente ne sia venuto a conoscenza con la stessa intimazione. Nel caso di specie la Corte di Giustizia ha confermato la regolare notifica e la mancata impugnazione della cartella di pagamento, confermando la definitività della pretesa.

COMMENTO

Come previsto dall'art. 19, co. 3, d.lgs. n. 546/1992, la presenza di un atto presupposto, validamente notificato, limita il perimetro dell'impugnazione degli atti conseguenti ai soli vizi propri degli stessi atti. La sentenza recepisce l'orientamento giurisprudenziale consolidato secondo cui il raggio di azione del contribuente in sede giudiziale va individuato in relazione alla sequenza procedimentale degli atti impositivi ritualmente notificati. Occorre pertanto ripercorrere a ritroso tale sequenza per accertare se il contribuente non abbia avuto conoscenza dell'atto presupposto/prodromico, regolarmente notificato e non tempestivamente impugnato, che abbia cristallizzato la pretesa, limitando conseguentemente il diritto di difesa del contribuente avverso gli atti successivi.

Nel caso di specie, dopo aver accertato la validità della notifica della cartella di pagamento, l'impugnazione resta confinata ai soli vizi propri dell'intimazione, che non costituisce un nuovo atto autonomamente impugnabile, precludendo l'esame dell'eventuale prescrizione del credito tributario. Ciò in quanto la prescrizione costituiva un elemento sindacabile nella fase procedimentale antecedente l'invio dell'intimazione, fase che si è conclusa con la notifica della cartella (non impugnata).

Per quanto riguarda la pronuncia giudiziale richiamata in sentenza (Cass. 16641/2011), riguardante i limiti di impugnazione di una cartella di pagamento originata da un avviso di accertamento regolarmente notificato, va segnalato che qualora sussista un vizio di notifica dell'atto presupposto (avviso di accertamento o di liquidazione), il contribuente può chiedere esclusivamente l'annullamento della cartella (o dell'ingiunzione di pagamento per i tributi locali) per difetto di notifica dell'atto presupposto (Cass. 10012/2021), con eventuale estinzione della stessa pretesa se i termini decadenziali sono decorsi, oppure può decidere di opporsi, mediante un'impugnazione cumulativa ai sensi del citato art. 19, comma 3, anche all'atto presupposto in relazione alla legittimità e/o alla fondatezza della pretesa, con la conseguenza, in tal caso, che il giudice dovrà pronunciarsi sull'esistenza o meno di tale pretesa (Cass. 26660/2023, Cass. 12932/2022).

Antonio Fiorilli

Riferimenti normativi: art. 19, co. 3, d.lgs. n. 546/92.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 23346/2024; 26660/2023; 12932/2022; 16641/2021; 23046/2016; n. 8704/2013.

SUCCESSIONI E DONAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1853/2024, depositata il 19/03/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Successioni e donazioni – Chiamato all'eredità – Non è soggetto passivo – Rinuncia all'eredità – Ha effetto retroattivo – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA
Il chiamato rinunciante non risponde dei debiti tributari derivanti da eredità, visto che la responsabilità per il debito tributario del *de cuius* presuppone l'assunzione della qualità di erede e che la rinuncia all'eredità produce effetto retroattivo. Ne discende che il chiamato all'eredità che successivamente vi rinunzia, se si è visto notificare una cartella di pagamento per debiti del *de cuius*, è legittimato ad impugnare tale atto per far valere l'insussistenza della propria responsabilità tributaria per i debiti del *de cuius* in quanto rinunziante all'eredità medesima.

COMMENTO
Sul piano civilistico, al momento dell'evento morte si apre la successione e il chiamato all'eredità si trova di fronte alla possibilità di valutare se accettare o rifiutare – nella seconda ipotesi, attraverso una rinuncia – l'eredità, avendo alla sua disposizione 10 anni (Art.480 c.c.). Sul piano fiscale, solo con l'accettazione dell'eredità, acquisendo la qualità di erede, il soggetto assume la titolarità dell'obbligazione tributaria.
L'accettazione dell'eredità è una condizione essenziale per affermare l'obbligazione del chiamato all'eredità a risponderne, d'altro canto la rinuncia, come in più occasioni è stato chiarito dalla Cassazione, ha effetti *ex tunc:* vale a dire che a far data dall'apertura della successione il rinunciante è considerato come se non fosse mai stato chiamato all'assunzione di responsabilità per i debiti facenti parte del compendio ereditari. Ex art. 521 c.c. il rinunciante viene considerato come se non fosse mai stato chiamato e, quindi, non si troverà nella posizione di soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. Si rammenta che la rinuncia non può essere condizionata o sottoposta a termine, ma può essere revocata entro il termine decennale di prescrizione del diritto all'accettazione, salvo il caso di intervenuta accettazione da parte di altri chiamat. Come chiarito dalla Cassazione la presentazione della dichiarazione di successione non costituisce un'ipotesi di accettazione dell'eredità (cfr. art. 28 del d.lgs.n. 346/1990 che pone espressamente l'obbligo in testa ai chiamati), mentre l'impugnazione nel merito di un atto impositivo costituisce un'ipotesi di accettazione tacita dell'eredità; diversa è la possibilità riconosciuta al chiamato di impugnare l'atto per eccepire la carenza di legittimazione passiva. Se ne è fatto discendere che la definitività dell'atto impositivo a suo tempo notificato non preclude al rinunciante la possibilità di far valere la mancata assunzione di responsabilità in un momento successivo. (Cass. civ., n. 2434/1987, n. 13639/2018, n. 10908/2019, n. 24317/2020).

Andreia Cristina Scapin

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; d.lgs. 346/1990.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 2434/1987; 13639/2018; 10908/2019; 15871/2020; 23989/2020; 24317/2020; 21006/2021;
Prassi: Circolari n.44E/2011

VIOLAZIONI TRIBUTARIE E SANZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4, Sentenza n. 4065/2024, depositata il 19/06/2024 – Pres. Greco, Rel. Molino.

Violazioni tributarie e sanzioni – Mancato pagamento di imposte - Condotta penalmente rilevante del commercialista — Domanda rimborso per sanzioni corrisposte – Diniego - Denuncia - Sentenza favorevole del Tribunale - Non definitività – Irrilevanza - Rmborso delle sanzioni – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente impugnava il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria per l'istanza di rimborso relativa a sanzioni corrisposte a seguito del mancato pagamento dell'IRPEF, IRAP ed IVA, riconducibile alla condotta penalmente rilevante del commercialista, cui era stato conferito l'incarico di provvedere ai pagamenti delle imposte. Tale esito veniva accertato dal Tribunale penale di Roma con sentenza di I grado, non ancora definitiva.

Il presupposto dell'istanza di rimborso, la disposizione di cui art. 6, co. 3, d.lgs.

n. 472/1997 che prevede, in tali situazioni, l'inapplicabilità delle sanzioni; da questo il ritenuto diritto alla relativa restituzione.

L'amministrazione eccepiva la non definitività della sentenza penale.

Replicava il ricorrente che l'art. 6, co. 3, d.lgs. n. 472/97, richiede unicamente la denuncia all'autorità giudiziaria.

La CTP di Roma accoglieva parzialmente il ricorso, rilevando che per l'art. 6. co. 3, d.lgs..... n. 472/1997, il contribuente, non è punibile quando dimostri che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi, senza che sia necessaria la definitività dell'accertamento con una sentenza passata in giudicato.

Nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile", purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva (cfr.: Cass. sentenza n. 18074/2008).

Nel caso di specie, secondo la norma ed i principi citati, il collegio considera sufficiente la denuncia della ricorrente e la prodotta sentenza del Tribunale Penale di Roma n. 18148/2015 a fondamento della richiesta di rimborso. La sentenza di appello conferma gli esiti della sentenza di I grado.

COMMENTO

Nel caso che ci occupa i giudici hanno affrontato la questione della irrogazione delle sanzioni a carico del contribuente quando l'inadempimento agli obblighi tributari derivi dall'aver delegato ad un professionista abilitato il mandato di provvedervi. E' evidente che il problema coinvolga due diversi aspetti: a) la dichiarazione e la tenuta delle scritture contabili;

b) il versamento delle imposte,

La sentenza che qui si commenta vede impegnati i giudici sul solo profilo concernente il versamento delle imposte, ma pare opportuno affrontarli entrambi in sede di commento.

Il presupposto normativo della decisione, ha a riferimento sia l'art. 5, co. 1 d.lgs. 472/1997, secondo il quale "*ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave*"; sia l'art. 6, co. 3 d.lgs. 472/1997, secondo il quale "*Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano*

che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi".

Sulla presentazione della dichiarazione.

Il mero affidamento dell'incarico ad un professionista, secondo l'orientamento della Suprema Corte (da ultimo Cass. Ord. n. 30729/2021, ma anche Cass. sentenza n. 12473/2010) non può esimere il contribuente e rendere non applicabili le sanzioni ex art. 6 d.lgs. 472/1997.

Questi infatti rimane onerato di una attività di controllo e di vigilanza sulla effettiva esecuzione da parte del professionista ed è tenuto altresì all'accertamento di un comportamento fraudolento dello stesso, finalizzato a mascherare l'inadempimento dell'incarico ricevuto.

Si pone dunque un problema di onere probatorio a carico del contribuente, che oltre all'affidamento dell'incarico al professionista, dovrà dimostrare e quindi fornire la prova, dell'attività di vigilanza e controllo svolta sull'operato stesso del professionista.

In particolare "*Il contribuente, in caso di omessa preSentenza n:azione della dichiarazione dei redditi attribuibile al professionista "infedele", deve fornire la prova, non solo dell'attività di vigilanza e controllo in concreto esercitata sull'operato di questi, facendosi anche consegnare le ricevute telematiche dell'avvenuta preSentenza n:azione della dichiarazione, ma anche del comportamento fraudolento del professionista, finalizzato proprio a mascherare il proprio inadempimento all'incarico ricevuto, quindi anche mediante falsificazione di modelli F24 di pagamento delle imposte o delle ricevute di ricezione delle dichiarazioni telematiche o attraverso altre modalità di difficile riconoscibilità da parte del mandante"* (Cass. Ord. n. 30729/2021)

Sul versamento delle imposte

Quando l'inadempimento riguardi il pagamento del tributo, l'esimente dalle sanzioni, prevista dall'art. 6, co. 3, d.lgs. 472/1997, troverà applicazione quando l'infrazione sia imputabile unicamente alla condotta del soggetto terzo.

In merito l'art. 5, co. 1, d.lgs. 472/1997, chiede che il contribuente dimostri di avere presentato denuncia dell'illecito comportamento del consulente all'Autorità giudiziaria. Occorre, altresì che non sia ravvisabile in lui nemmeno una condotta colpevole sotto il profilo della semplice *culpa in vigilando* e che l'omesso versamento dell'imposta sia dovuto a fatto imputabile solo al terzo a tal fine incaricato, sempre che sia stato dotato, ovviamente, delle disponibilità finanziarie idonee ad adempiere al suo incarico.

Dovranno perciò sussistere condotte poste in essere per ingannare il contribuente. Dunque e conclusivamente, il contribuente sarà sollevato dalle proprie responsabilità solo quando dimostri la prova di una condotta fraudolenta del professionista, che valga a dissimulare il proprio inadempimento all'incarico ricevuto.

Questo comporta che il contribuente debba fornire altresì la prova di non avere tenuto un comportamento negligente nell'attività di vigilanza sull'adempimento richiesto al consulente (*culpa in vigilando ex art. 5, co. 1 d.lgs. 472/1997;* in merito Cass. Ord., n. 28359/2018; Cass., ord. n. 19422/2018, Ord. n. 22745/2020, Ord. n. 16236/2020). Ciò che ad es. si verificherebbe ove omettesse di chiedere conto tempestivamente al professionista della corretta esecuzione del mandato professionale ricevuto; particolarmente quando l'inadempimento del terzo si protraesse nel tempo senza che il contribuente si fosse attivato per chiedere notizie e documentazione dell'adempimento stesso.

Dunque la riconosciuta facoltà di delega al professionista non può escludere la sua responsabilità nelle responsabilità e nelle sanzioni relative alle violazioni di omessa presentazione delle dichiarazioni o di omesso versamento, quando non abbia svolto la vigilanza sul comportamento del terzo incaricato.

Si aggiunga che la disposizione dell'art. 6, co. 3, d.lgs. 472/1997, che esclude la punibilità del contribuente o del sostituto/responsabile d'imposta, è applicabile solo ove si dimostri che il pagamento del tributo è stato eseguito per un fatto delittuoso (appropriazione o distrazione delle somme) del professionista; questo richiede quale necessario presupposto la denuncia all'Autorità giudiziaria (seppure non una sentenza passata in giudicato) per una condotta addebitabile esclusivamente a terzi (Cass. Ordinanza, n. 22745/2020; Cass. Ord. n. 16236/2020).
Ne segue che in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'esimente di cui all'art. 6, co. 3, d.lgs. n. 472/1997 si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo imputabile esclusivamente ad un soggetto terzo (di regola l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'art. 5, comma 1, del detto decreto, nemmeno sotto il profilo della "culpa in vigilando".
Pare infine opportuno richiamare la disciplina di cui all'art. 1 l. 423/1995 In materia di pene pecuniarie per omesso, ritardato o insufficiente versamento delle imposte, che prevede la sospensione della riscossione per l'ipotesi che la violazione fiscale, formalmente riferibile al contribuente, consegua alla condotta illecita, del professionista cui il contribuente aveva dato incarico di pagamento delle tasse,
Deve trattarsi tuttavia di condotta penalmente rilevante che, secondo il disposto di cui al co. 3 dell'art. 1 l. 423/1995, troverà definitivo riconoscimento solo qualora il procedimento penale nei confronti del professionista si sia concluso con l'accertamento definitivo della sua responsabilità (o con provvedimenti analoghi, mentre, per l'ipotesi di definizione del processo penale ai sensi degli artt. 425 o 529 c.p.p., la sospensione non perde efficacia ma è necessario che il contribuente dimostri di aver promosso il giudizio civile entro tre mesi dal provvedimento penale).

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art. 6, co. 3 d.lgs. 472/1997, l'art. 5, co. 1 d.lgs. 472/1997, art. 1 l. 423/1995 .
Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 18074/2008, Cass. Ord. n. 30729/2021, Cass. sentenza n. 12473/2010, Cass. Ord., n. 28359/2018; Cass., ord. n. 19422/2018, Cass. Ord. n. 22745/2020, Cass. Ord. n. 16236/2020.
Prassi: Min. Finanze Circolare n. 180/1998.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 5322/2024, depositata il 23/08/2024 – Pres. Liotta, Rel. Frattarolo.
Violazioni tributarie e sanzioni – Apposizione di visto infedele – CAF/professionista abilitato – Art. 39 del d.lgs. n. 241/1997 – Impianto punitivo – Favor rei – Applicazione limitata.

SINTESI DELLA SENTENZA
A seguito della novella dell'art. 39, comma 1, lett a) del d.lgs. n. 241/1997, recata dall'art. 7-*bis*, comma 1, lett. a) del d.l. n. 4/2019, il CAF che ha rilasciato un visto di conformità infedele su modelli 730 non è più tenuto "*al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente*" bensì al pagamento della sola sanzione pari al "*30 per cento della maggior imposta riscontrata*". L'attuale formulazione dell'art. 39 cit. conserva, dunque, del previgente impianto punitivo, solo la componente sanzionatoria eliminando le ulteriori voci (imposta e interessi) che hanno, invece, una funzione risarcitoria. Di conseguenza, nel

caso di violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della predetta novella (nel 2016 nel caso oggetto del giudizio), il principio del *favor rei* di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997 può trovare applicazione solo con riferimento alla quota relativa alla "*sanzione*" comminata al CAF che ha rilasciato il visto infedele.

COMMENTO

La pronuncia in commento si inserisce nel dibattito sulla natura dell'impianto punitivo previsto dall'art. 39, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 241/1997 e sulla conseguente applicabilità del principio del *favor rei* a seguito della novella legislativa recata dal d.l. 4/2019 che ha mitigato il trattamento sanzionatorio applicabile nel caso di rilascio di visto infedele sulle dichiarazioni presentate dai CAF per conto dei clienti.

Con la circ. n. 12/2019 l'Agenzia delle Entrate ha attribuito all'art. 39 cit. *ante* modifiche una funzione mista: i) risarcitoria quanto all'obbligo di riversamento "*dell'importo dell'imposta … e degli interessi*" che sarebbero stati richiesti al contribuente e ii) punitiva quanto alla quota "*sanzione*". La Corte di Cassazione ha, invece, ribadito la funzione "*punitiva*" della norma come confermato, tra gli altri: a) dal suo inserimento in una disposizione rubricata "*Sanzioni*"; b) dalla circostanza per cui la richiesta di pagamento è una reazione dell'ordinamento correlata ad una specifica violazione che determina la responsabilità del trasgressore per l' imposta altrui, rispetto alla quale egli sarebbe altrimenti estraneo (anche per evidente difetto di capacità contributiva *ex* art. 53 Cost.) e c) dalla non condivisibilità dell'assunto per cui chi sia tenuto a pagare imposte possa subire un danno ingiusto dal quale un terzo debba manlevarlo e tenerlo indenne (Cass. sent. n. 11660/24).

Successivamente alle modifiche introdotte dal citato d.l. n. 4/2019, l'art. 39 cit. non reca più alcun riferimento alle componenti asseritamente risarcitorie (i.e. un importo pari "*all'imposta … e agli interessi*" che sarebbero stati richiesti al contribuente) sanzionando il CAF solo con il pagamento di una sanzione pari al "*30 per cento della maggiore imposta*".

In tale contesto, nella pronuncia in commento, la CGTII ha aderito alla tesi della natura duale dell'impianto punitivo in esame riconoscendo, di conseguenza, l'applicabilità del principio del *favor rei* alle condotte poste in essere nel vigore del vecchio regime (art. 39 *ante* riforma) con riferimento alla sola componente ritenuta sanzionatoria, presente anche nel novellato assetto normativo.

Giulia Trasmondi

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 241/1997, d.l. n. 4/2019, d.lgs. n. 472/1997.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 11660/24, 14796/24, 14578/24, 14699/24, 14745/24, 14749/24, 14750/24, 14752/24, 14779/24, 14785/24, 14787/24, 14792/24, 2126/24, 2648/24, 5008/24, 5013/24, 5014/24, 5015/24, 5016/24, 5017/24, 5019/24, 5020/24, 5021/24, 5025/24, 5026/24, 5027/24.
Prassi: Circolare n. 12/2019

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6034/2024, depositata il 09/10/2024 – Pres. Sorrentino, Rel. Pannone.

Violazioni tributare e sanzioni - Visto di conformità infedele – Responsabilità dei CAF o dei professionisti che appongono il visto – Imposta sul reddito delle persone fisiche – Sanzioni – Principio del favor rei - Non si applica.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non si applica il principio del *favor rei* alla modifica operata dal d.l. n. 4/2019 all'art. 39 del d.lgs. n. 241/1997, in tema di sanzioni applicabili nel caso di apposizione di un visto di conformità infedele.

In particolare, in sede di appello, viene parzialmente riformata la sentenza del giudice di prime cure, il quale aveva annullato parzialmente una cartella esattoriale con riferimento alla parte relativa

all'irrogazione delle sanzioni, ritenendole non applicabili in ragione della retroattività della modifica normativa, in vigore dal 30 marzo 2019, che aveva introdotto un regime sanzionatorio migliorativo.
Rispetto alla previgente disciplina, la quale prevedeva il pagamento dell'imposta e l'irrogazione della sanzione nei confronti dei soggetti che appongono il visto di conformità alle dichiarazioni dei redditi, l'attuale norma ha conservato dell'impianto punitivo la sola quota riferibile alla sanzione, eliminando, invece il riferimento ad imposta ed interessi. Tuttavia, il *favor rei* nei confronti dei Centri di Assistenza Fiscale e dei professionisti abilitati (incluso il Responsabile dell'Assistenza Fiscale) non risulta applicabile, in quanto, secondo il giudice d'appello, sotto il profilo strettamente quantitativo non si configurerebbe alcuna modifica dell'impianto sanzionatorio, né tale principio potrebbe trovare applicazione per la quota parte, parametrata ad imposta e interessi, riferibili al contribuente.

COMMENTO
Con il d.l. n. 4 del 28 gennaio 2019, è stato rimodulato il sistema sanzionatorio conseguente all'apposizione del visto di conformità, di cui all'art. 39 del d.lgs. n. 241/1997 (istitutivo dei CAF), rilasciato dai professionisti o dai centri di assistenza fiscale, che si riveli infedele rispetto alla documentazione di supporto delle dichiarazioni dei redditi.
In particolare, è stato modificato il co.1 del predetto articolo disponendo che "*[…] Se il visto infedele è relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'art. 13 del Regolamento di cui al Decreto del Ministero delle Finanze 31 maggio 1999, n. 164, non si applica la sanzione di cui al periodo precedente e i soggetti di cui all'art. 35 sono tenuti al pagamento di una somma pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente*".
Il precedente testo dell'art. 39 prevedeva, invece, una sostanziale corresponsabilità tra il CAF o il professionista che fossero risultati inadempienti. In particolare, il testo previgente prevedeva, in capo ai soggetti di cui all'art. 35 del citato d.lgs., l'onere di corrispondere, in ipotesi di visto infedele, un importo pari all'imposta, agli interessi, nonché alla sanzione che sarebbero stati richiesti al contribuente, ai sensi dell'art. 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973, operando, pertanto, una sorta di "*sostituzione*" dell'originario debitore (il contribuente) e sempreché l'errore non fosse dipeso dalla condotta dolosa o gravemente colposa di quest'ultimo.
Tale interpretazione trova riscontro nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 24 maggio 2019, la quale attribuisce al primo comma dell'art. 39 vigente *ratione temporis* una funzione al contempo risarcitoria e sanzionatoria. Nello specifico, la *ratio* della componente risarcitoria – corrispondente alla somma equivalente a quella che il contribuente avrebbe dovuto versare in ipotesi di corretta apposizione del visto – sarebbe, a parere dell'Agenzia, funzionale a riparare, o meglio ad evitare, un danno all'Erario nonché al contribuente, in conseguenza del legittimo affidamento che quest'ultimo ha riposto nei confronti di chi lo ha assistito apponendo il visto. A conferma di tale impostazione, l'Agenzia adduce che, "*avendo l'attuale norma conservato dell'impianto punitivo la sola quota riferibile alla sanzione (sempre ravvedibile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997), eliminando le voci risarcitorie*" e non essendo l'istituto del ravvedimento consentito con riferimento a quella parte della somma commisurata all'imposta e interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente, ciò testimonierebbe la natura risarcitoria e non anche sanzionatoria della normativa previgente, con conseguente potenziale applicazione del *favor rei* nei confronti dei CAF e dei professionisti abilitati limitatamente alla quota commisurata alle sanzioni.
Nel caso di specie, in conformità con il sistema normativo sopra citato, l'organo giudicante, in primo grado, aveva ritenuto applicabile retroattivamente la *lex mitior* con riferimento alla sola quota imputata alle sanzioni, senza considerare che la sanzione irrogata coincideva sostanzialmente con il 30% dell'imposta dovuta, ossia la stessa percentuale stabilita dalla norma novellata.

Il giudice d'appello, pertanto, in ragione dell'identità delle sanzioni, non ha ravvisato le condizioni per applicare il principio del *favor rei,* riformando la sentenza di primo grado.
Tale interpretazione, volta ad escludere la responsabilità del contribuente, determina, tuttavia, una distorsione del sistema di adempimento tributario. Infatti, aderendo alla motivazione del giudice di secondo grado, si determinerebbe un ingiustificato arricchimento dei contribuenti i quali, oltre a non essere sanzionati, otterrebbero l'indebito vantaggio della minore tassazione sul reddito per effetto dell'errore commesso dal CAF o dal professionista.
In tale contesto, la maggior imposta dovuta sarebbe funzionale a risarcire un danno, ma tale conclusione non appare condivisibile, posto che la stessa si fonda su un dovere di contribuzione, di matrice costituzionale (art. 53 Cost.), che scaturisce direttamente dall'integrazione delle fattispecie legali impositive e non dalla dichiarazione o dall'accertamento tributario.
Tale assunto trova riscontro nella giurisprudenza unionale, costituzionale e di legittimità, concordi nel ritenere che una misura che faccia seguito alla commissione di un illecito, ove anche preSentenza n:i un contenuto e delle finalità non punitive in senso stretto, ma ripristinatorie e di cura in concreto dell'interesse pubblico, non può per ciò solo ritenersi non sanzionatoria, ove sia afflittiva in maniera significativa (CEDU, 9 febbraio 1995, caso n. 17440/90, Welch v. The United Kingdom, par. 30: "*Invero, gli scopi di prevenzione e ripristino sono compatibili con uno scopo punitivo e possono essere visti come elementi costitutivi della nozione stessa di pena*"; CEDU,30 maggio 2006, caso n. 38184/03, Matyjek v. Polland, par. 58; cfr. altresì Corte Cost. sentenza n. 63/2019; Cass. Sez. U. n. 16601/2019).
Ciò nonostante, nella motivazione della decisione in commento, il giudice d'appello ha ritenuto di dover escludere l'applicabilità del *favor rei* sia in relazione alle sanzioni, sia in relazione all'imposta dovuta, contrapponendosi all'orientamento della copiosa giurisprudenza di legittimità che, con riferimento alla medesima fattispecie, ha ritenuto non condivisibile l'assunto che "*chi sia in ipotesi tenuto a pagare le imposte nella misura effettivamente dovuta (per quanto maggiore di quella dichiarata) possa subire un danno ingiusto dal quale un terzo debba manlevarlo e tenerlo indenne. E lo stesso deve dirsi per gli interessi sull'imposta che riequilibrano sostanzialmente tra le parti le conseguenze finanziarie della dilazione temporale tra scadenza ed effettivo adempimento del debito verso l'Erario*" (cfr. Cass. sentenza n. 14699/2024; Cass. sentenza n. 11790/2024).
Tale interpretazione si fonda sull'assenza del nesso eziologico tra l'obbligazione del contribuente e la condotta del CAF o del professionista, non essendo quest'ultima, a determinare l'*an* ed il *quantum* dell'imposizione.

Benedetta Benedetti
Angela Settimio

Riferimenti normativi: d.lgs.9 luglio 1997, n. 241; d.l. 28 gennaio 2019, n. 4; d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; d.lgs.21 novembre 2014, n. 175; d.lgs.18 dicembre 1997, n. 472.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. sentenza n. 63/2019; Cass. Sez. U. n. 16601/2019; Corte Cost. sentenza n. 63/2019; Cass. Sez. U. n. 16601/2019; Cass. Sentenza. n. 14699/2024; Cass. sentenza n. 11790/2024; CEDU, 9 febbraio 1995, caso n. 17440/90, Welch v. The United Kingdom; CEDU,30 maggio 2006, caso n. 38184/03, Matyjek v. Polland.
Prassi: C.A.E. n. 12/E del 24 maggio 2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 6321/2024, depositata il 22/10/2024 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.
Violazioni tributarie e sanzioni – Cumulo giuridico – Mancata emissione di scontrini per corrispettivi – Condotta progressiva – Applicabilità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' applicabile l'istituto del cumulo giuridico di cui all'art. 12 d.lgs.472/97 anche in relazione alla condotta consistente nella mancata emissione di scontrini per corrispettivi, non potendo essere accolta la tesi erariale secondo la quale l'importo di Euro 500,00 costituisce la sanzione minima prevista dalla legge per ciascuna violazione nei casi di omesso rilascio di scontrini fiscali.

COMMENTO

L'applicabilità della disciplina di cui all'art. 12 d.lgs. 472/97 alla violazione prevista dall'art. 6 d.lgs. 471/97 in tema di mancata emissione di scontri fiscali trova fondamento nella sua idoneità ad assumere carattere progressivo, tendente a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica dell'Iva, consentendo di mantenere occulto o di non contabilizzare in modo esatto un determinato ammontare di ricavi.

Proprio l'esegesi della formula del comma 3 dell'art. 6 d.lgs. 471/97, a mente del quale "*Se le violazioni consistono nella ancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato",* conSentenza n:e di verificare che il successivo comma 4 non afferma che l'importo di euro 500,00 sia l'ammontare minimo sanzionatorio applicabile per ciascuna violazione (o per ciascuna mancata emissione di una ricevuta o di uno scontrino fiscali), ma dispone che la sanzione per la mancata emissione di questi documenti fiscali non può comunque essere inferiore a tale importo, trattandosi, quindi, di un minimo riferibile anche ad una pluralità di scontrini non emessi, complessivamente considerati, nel caso in cui la sanzione computata nella misura del cento per cento dell'imposta corrispondete all'importo non documentato risulti di misura inferiore a tale ammontare minimo.

Pietro Rossomando

Riferimenti normativi: d.lgs.472/97, d.lgs.471/97.

VARIA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1117/2024, depositata il 19/02/2024 – Pers. Pannullo, Rel. Pieroni.
Varia - Accollo del debito altrui - Compensazione credito d'imposta - Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA
La sentenza che qui si commenta, affronta due diverse problematiche di grande interesse e spessore:
- A) sussistenza dei presupposti circa la spettanza del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, in ragione di quanto previsto dall'art. 3, d.l. n. 145/2013.
In tal caso i giudici, verificata la documentazione e le ragioni addotte dalla contribuente, hanno ritenuto sussistenti le caratteristiche che debbono sostenere l'attività di ricerca e sviluppo, qualificata da: a) innovatività; b) creatività; c) replicabilità; d) sistematicità.
Contesto di diritto linearmente descritto e verificato, con spessore dell'elemento fattuale e dei relativi aspetti tecnici sui quali la sentenza dettagliatamente motiva.
Profili tutti che la disciplina applicativa, nella evoluzione normativa, ha meglio precisato anche in termini di obblighi da parte del contribuente, ritenendo sostanziali le ragioni tecniche e la loro sostenibilità in sede di valutazione.
- B) Insussistenza della legittimità delle compensazioni per credito IVA 2018 effettuate dalla società mediante il meccanismo dell'accollo in base all'art. 8, commi 1 e 2, della legge n. 212 del 2000.
Osservano i giudici di appello, nel caso di accollo di debiti d'imposta altrui, il debitore accollato, astretto dal rapporto tributario con il Fisco, quale debitore, continua a rispondere in proprio del tributo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e risponde in solido con il soggetto accollante del solo debito d'imposta.
Il terzo accollante assume la qualifica di coobbligato e non invece di soggetto passivo del tributo, tant'è che la notifica dell'eventuale accertamento d'imposta continua a riguardare solo il debitore accollato.
E' esclusa la compensazione intersoggettiva di crediti tributari, non prevista normativamente, pertanto, nell'accollo del debito di imposta altrui, in assenza della mancanza di identità soggettiva tra titolare del debito e del contrapposto credito che si vorrebbe utilizzare per estinguerlo, la compensazione tra debiti e crediti non può avere luogo.

COMMENTO
In ordine al punto A), rilevando la prevalenza dell'elemento fattuale nell'esito della sentenza e le numerose modifiche legislative intervenute successivamente, riteniamo si possa soprassedere ad un commento specifico ed approfondito.
Di particolare interesse appare la sentenza in commento, laddove tratta dell'accollo del debito altrui e della compensazione che i giudici ricostruiscono e richiama in modo lineare e coerente. Ricordiamo che tali istituti sono disciplinati nell'ambito civile dall'art. 1273 c.c.; per i debiti fiscali la previsione normativa è quella di cui all'art. 8 c. 2 l. 212/2000, secondo la quale:
Art. 8 co. 2 n. 1
1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.
In argomento preme rilevare come "deroghi" ad una maggiore ampiezza della disposizione, l'art. 17 d.lgs. 241/1997 (il cui testo risalente all'originaria versione in vigore dal 12 agosto 1997 non è mai stato modificato dai successivi interventi legislativi in questo specifico contenuto), secondo il quale "I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti

dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto."
Ne segue che una compensazione è possibile esclusivamente nell'ambito dei rapporti debito credito verso il Fisco, solo per ogni singolo contribuente. Ne rimane impedita la compensazione intersoggettiva dei crediti tributari.
Art. 8 co. 2 n. 2
2. E' ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.
La disposizione precisa che nell'accollo tributario, il contribuente debitore originario non è mai liberato, a differenza dell'art. 1273 c.c. secondo il quale, qualora il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore e l'adesione del creditore libera il debitore originario ove ciò costituisca condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo.
In materia tributaria l'accollo, ex art. 8, co. 2 l. 212/2000, non libererebbe comunque il contribuente originario.
Tanto premesso, la concreta applicabilità dell'accollo in materia tributaria, è concretamente compromessa dalla previsione di cui al co. 6 dell'art. 8 l. 212/2000, per il quale, come correttamente rilevato dai giudici in sentenza, mancano ad oggi i decreti concernenti le disposizioni di attuazione proprio in merito all'accollo.
Purtroppo si deve sottolineare che tali decreti si attendono dal 1° agosto 2000, data di entrata in vigore della l. 212/2000, cioè da oltre 24 anni. E la mancata attuazione della disposizione richiamata, crea uno squilibrio nel sistema dei valori costituzionali, come conferma la disposizione di cui all'art. 1, co. 1 della l. 212/2000 che già nella versione originaria recitava: "1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono princìpi generali dell'ordinamento tributario".
Versione che pur nel recente intervento di modifica (art. 1 co. 1 lett. a) d.lgs. 219/2023 in vigore dal 18 gennaio 2024), vede confermato lo spessore Costituzionale, Unionale e di attuazione dei Principi dell'Ordinamento: "*1. 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 princìpi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario*".
Residuerebbe pertanto una ipotesi di accollo volontario, cioè di volontaria assunzione dell'impegno di pagare le imposte da parte di un soggetto terzo, che però non determina per l'accollante l'assunzione della posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario ma solo quella di obbligato in forza del titolo negoziale.
Non ricorrono dunque i presupposti della compensazione di cui all'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, non trattandosi di debiti e crediti di natura tributaria o contributiva facenti capo, ex lege, al medesimo soggetto (Cass. Civ, sez. V, Ord. 35094/2023).
A conferma l'art. 1 d.l. 124/2019, in vigore dal 25.12.2019, al co. 2 esclude, nel caso di pagamento del debito d'imposta altrui da parte di soggetto terzo, che si possa procedere all'utilizzo in compensazione dei crediti dell'accollante, pur consentendo il pagamento del soggetto terzo accollante, "secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti".
La conseguenza è che i versamenti avvenuti in violazione di dette regole, si considerano come non avvenuti.
Si aggiunga che ai fini della riscossione, in tali casi è stato previsto uno specifico atto di recupero, i cui termini di decadenza della notifica, sono stati fissati per il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento. Dunque ben oltre i normali termini di decadenza previsti per l'azione del Fisco.

Pare dunque a chi scrive che tale situazione comporti uno squilibrio nel sistema tributario con effetti anche per i profili di incostituzionalità che la carenza attuativa può creare. In modo particolare, dato il valore di principio costituzionale che l'accollo acquisisce nella sua prospettazione nel corpo della l. 212/2000, la mancata attuazione rende indisponibile tale strumento per il quale la disciplina positiva indica la sua "fattibilità" in ambito tributario, ma la mancata disciplina di attuazione lo rende sia inutilizzabile, sia privo di quelli che sarebbero i confini interpretativi ed operativi, cui pure il legislatore ha inteso dare realizzazione. Con un palese contrasto tra fonti primarie e fonti secondarie (Parlamento e Ministero dell'Economia e Finanze).
Si aggiunga conclusivamente che l'accollo del debito tra parti private, non avrebbe spessore nel caso che ci occupa (come sopra già rilevato) e porrebbe anche problemi di giurisdizione ove il Fisco volesse far valere tale rapporto in sede di riscossione (Cass. SS.UU. 28162/2008).

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art. 1273 c.c; art. 8 l. 212/2000; art. 17 d.lgs. 241/1997; art. 1 dl 124/2019.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. S.U. n. 28162 del 2008, Cass. civ., Sez. I, 02/09/2022, n. 25924, Cass. Civ, sez. V, Ord. 35094/2023
Prassi: Agenzia delle Entrate Risoluzione 15.11.2017 n. 140/E; Agenzia delle Entrate Risoluzione 06.10.2021 n. 59/E.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1310/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.
Varia - Imposta unica sulle scommesse – Sanatoria – Applicazione del regime presuntivo – Base imponibile – Soggetti non aderenti alla sanatoria – Decorrenza –Legittimità – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA
In materia di imposta unica sulle scommesse, il regime presuntivo di determinazione della base imponibile previsto dall'art. 1, comma 644, lett. g), l. n. 190/2014 si applica ai soggetti che non abbiano aderito alla procedura di regolarizzazione di cui al comma 643 della medesima norma, con decorrenza dal periodo d'imposta 2015, senza che ciò configuri violazione del principio di non discriminazione ex art. 56 TFUE, né dei principi di uguaglianza e capacità contributiva, in quanto finalizzato a garantire la lealtà fiscale e a prevenire l'evasione nel settore del gioco d'azzardo.

COMMENTO
La vicenda oggetto della decisione in commento origina dall'impugnazione proposta da una nota società, avente residenza in Malta, che opera nel settore dei giochi e delle scommesse, anche sul territorio italiano. Tale società aveva impugnato un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate e dei Monopoli, accertando la debenza dell'imposta unica su concorsi, pronostici e scommesse, di cui al d.lgs. n. 504 del 1998 e applicando il regime speciale di determinazione di tale imposta previsto dal comma 644, art. lett. g) della legge n. 190 del 2014.
La sentenza in oggetto si pronuncia sulla determinazione della base imponibile dell'imposta unica sulle scommesse per i soggetti non aderenti alla regolarizzazione prevista dalla l. 190/2014, art. 1, comma 643. L'Agenzia delle Dogane e Monopoli aveva appellato la decisione dei giudici di prime cure, i quali avevano ritenuto corretto rideterminare la base imponibile e l'imposta evasa applicando il metodo di calcolo ordinario (d.l. n. 98/2011, art. 24, comma 10), invece del regime speciale introdotto dall'art. 1, comma 644, lett. g), l. 190/2014, il quale prevede una base imponibile triplicata per i soggetti che non abbiano aderito alla menzionata regolarizzazione.
La Corte di Giustizia di secondo Grado del Lazio accoglie l'appello dell'A.D.M., ritenendo

legittima l'applicazione del regime speciale di determinazione della base imponibile introdotto dal menzionato art. 1, comma 644, lett. g), l. 190/2014, evidenziando al contempo come l'intera disciplina sull'imposta sulle scommesse sia da ritenersi conforme ai principi europei e costituzionali.
L'imposta unica sulle scommesse è stata oggetto di una complessa evoluzione normativa e giurisprudenziale. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza CGUE, 26 febbraio 2020, causa C-788/18 (in un giudizio che vedeva quale parte privata la stessa società resistente), ha infatti chiarito che l'imposta si applica a tutti gli operatori che raccolgono scommesse in Italia, indipendentemente dalla loro sede. Non vi è dunque violazione dell'art. 56 TFUE, in quanto la normativa italiana non ostacola l'operatività di società estere, bensì risponde a finalità di interesse generale legittime, quali la tutela dei consumatori e la prevenzione dell'evasione, che ogni Stato membro può attuare alla luce della propria scala di valori.
Il regime speciale introdotto dall'art. 1, comma 644, l. 190/2014, più gravoso di quello ordinario, è stato giustificato dalla necessità di tutelare la lealtà fiscale e contrastare l'operatività di operatori privi di concessione. I giudici di seconde cure richiamano anche la sentenza della Corte Costituzionale, sentenza n. 27/2018 che, pur non affrontando direttamente la questione del regime speciale in esame, ha confermato la legittimità del sistema di imposizione sui concorsi e le scommesse con riferimento ai soggetti operanti nel settore delle scommesse al di fuori del sistema concessorio. La Corte Costituzionale ha ritenuto che la scelta legislativa di assoggettare tali soggetti all'imposta unica risponda all'obiettivo di evitare un'irragionevole esenzione fiscale per gli operatori privi di concessione, i quali altrimenti godrebbero di un vantaggio ingiustificato rispetto ai concessionari autorizzati. Inoltre, ha escluso la violazione dei principi di uguaglianza e capacità contributiva, ritenendo che l'imposizione nei confronti di tali soggetti sia coerente con la finalità di recupero della base imponibile e di contrasto all'evasione nel settore dei giochi e delle scommesse.
La sentenza in commento ribadisce tale orientamento, sottolineando che gli operatori che non hanno aderito alla sanatoria non possono lamentare l'applicazione di un sistema presuntivo di determinazione del reddito, avendo essi scelto di operare al di fuori del totalizzatore nazionale.
La società eccepiva inoltre che la disciplina prevista dall' art. 1, comma 644, l. 190/2014 potesse trovare applicazione solo dal 2016, non invece per l'anno oggetto di accertamento, il 2015. I giudici di seconde cure respingono tale argomentazione, precisando che l'inciso "*a tal fine*" inserito nel comma 926 dell'art. 1 l. n. 208 del 2015, nonché la sua collocazione all'interno del capoverso riguardante la proroga della procedura di regolarizzazione introdotta dall'art. 1 comma 643, della l. 23 dicembre 2014, n. 190 indichi chiaramente la volontà del legislatore di conSentenza n:ire una determinazione della base imponibile più favorevole solo in riferimento ai soggetti che abbiano deciso di accedere alla procedura di regolarizzazione e non anche ai soggetti che non l'hanno fatto come la Società resistente.
La società resistente sosteneva altresì di essere stata illegittimamente preclusa dall'adesione alla sanatoria di cui all'art. 1, comma 643, della l. 190/2014, a causa dei procedimenti penali pendenti nei confronti dei propri centri di trasmissione dati (CTD), che avrebbero impedito il rilascio della licenza ex art. 88 TULPS.
A tal proposito, la Corte di Giustizia Tributaria adita richiama la sentenza del TAR Lazio n. 8807/2023, la quale aveva già respinto il ricorso presentato dalla stessa società maltese in merito, tra le altre, alla doglianza secondo la quale singoli aspetti della procedura di cui ai citati commi 643 e 644, avrebbero comunque impedito alla società di aderirvi, attesa la pendenza di procedimenti penali a carico dei titolari dei CTD.
La giurisprudenza della Corte di Cassazione penale (Cass. Pen. n. 39094/2013, n. 5568/2022) ha inoltre riconosciuto la non applicabilità ai CTD della società del reato di cui

all'art. 4, comma 1 e comma 4 bis della l. n. 401/1989 (intermediazione nella raccolta delle scommesse) solo in caso di presentazione dell'istanza di cui all'art. 88 del T.U.L.P.S., prevista per ottenere l'autorizzazione offrire scommesse sul territorio italiano. Ciò, in conformità a quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con le Sentenzae Placanica (cause riunite C-338/04, C-359/04 e C-360/04) e Costa-Cifone (C-72/10).
Di conseguenza, pur in presenza di procedimenti penali, la contestazione del reato di intermediazione non preclude necessariamente la concessione della licenza, qualora la posizione dell'operatore venga regolarizzata.
A tal proposito la sentenza in commento precisa anche che il riferimento all'art. 1, comma 644, lett. e), l. 190/2014 – che prevede, per i soggetti non aderenti alla sanatoria (o che ne siano decaduti), la permanenza delle conseguenze penali di cui all'art. 4, comma 4-bis, L. 401/1989 – sembra corroborare la non rilevanza della contestazione del reato sopra menzionato ai fini del rilascio della licenza di cui all'art. 88 T.U.L.P.S.
La mancata adesione della società ha dunque giustificato l'applicazione del regime presuntivo di cui all'art. 1, comma 644, lett. g), l. 190/2014, senza che ciò presenti profili di illegittimità o discriminazione.
Infine, hanno precisato i giudici di seconde cure, non è nemmeno possibile invocare la violazione dei precetti costituzionali di uguaglianza, capacità contributiva e diritto alla difesa, in quanto tali profili sono stati già respinti dalla Corte costituzionale con la menzionata sentenza n. 27/2018.

Francesco Licenziato

Riferimenti normativi: l. 190/2014, art. 1, comma 643-644; d.l. 98/2011, art. 24, comma 10; l. 208/2015, art. 1, comma 926.
Riferimenti giurisprudenziali: CGUE, causa C-788/18; CGUE, causa C-440/12; CGUE, causa C-42/07; Corte Cost. n. 27/2018; TAR Lazio n. 8807/2023; Cass. Pen. n. 39094/2013; Cass. Pen. n. 5568/2022.
Prassi: Circolare Ministero dell'Interno 27/01/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1322/2024, depositata il 23/02/2024 – Pres. Perla, Rel. Marini.
Varia - Imposta regionale sulla benzina per autotrazione (Irba) –Rimborso – Annualità precedenti al 2021 – Natura dichiarativa delle Sentenzae della Corte di Giustizia – Disapplicazione norma interna.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (Irba) deve ritenersi non dovuta anche per le annualità precedenti al 2021.
In particolare, dalla natura dichiarativa delle Sentenzae della Corte di Giustizia discende l'efficacia retroattiva, sin dal momento dell'entrata in vigore delle norme interpretate, cosicché il diritto comunitario, nell'interpretazione della Corte di Giustizia stessa, può essere applicato ad ogni rapporto giuridico già sorto, purché non esaurito.
Conseguentemente, nella impossibilità di procedere ad un'interpretazione della normativa nazionale conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, la norma interna di cui all'art. 1, comma 628, l. 30/12/2020, n. 178, che vorrebbe mantenere al tributo soppresso (Irba) una residuale efficacia impositiva per il passato (i.e. annualità precedenti al 2021) - cioè in rapporto alle obbligazioni sorte prima della soppressione stessa - deve essere disapplicata.

COMMENTO
Sulla dibattuta tematica concernente l'IRBA è intervenuta, come noto, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, pronunciatasi con l'ordinanza del 9 novembre 2021, in merito

all'interpretazione della Direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, art. 1, paragrafo 2, sostanzialmente riproduttiva delle disposizioni di cui all'art. 3, par. 2, della Direttiva 92/12.
La Corte di Giustizia ha statuito che l'articolo 1, paragrafo 2, della citata direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale delle accise e che ha abrogato la direttiva 92/12/CEE, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che istituisce un'imposta regionale sulle vendite di benzina per autotrazione, dal momento che non si può ritenere che tale imposta abbia una «finalità specifica» ai sensi di tale disposizione, essendo inteso il suo gettito solo a contribuire genericamente al bilancio degli enti territoriali.
La Corte ha chiarito che, "[...] *anche se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 (che riproduce la direttiva 9/712) prevede che gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette, è necessario che tali imposte abbiano «finalità specifiche» e che siano conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta, dunque "siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri a un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente a escludere che l'imposta in parola possa essere considerata dotata parimenti di una «finalità specifica» ai sensi di tale disposizione (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 38 e giurisprudenza ivi citata)* […]. *Sebbene la destinazione al bilancio degli enti territoriali del gettito di un'imposta per il finanziamento da parte di tali enti di competenze loro attribuite possa essere un elemento da prendere in considerazione per identificare l'esistenza di una «finalità specifica» ai sensi di detta disposizione, una simile destinazione, che si configura come una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire una condizione sufficiente al riguardo.* […] *In assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava sui prodotti sottoposti ad accisa può essere considerata perseguire una «finalità specifica» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 soltanto qualora tale imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti nel senso di conSentenza n:ire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (sentenza del 5 marzo 2015, Stato il Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 42 e giurisprudenza ivi citata)".*
Il legislatore nazionale, ancor prima che l'incompatibilità del tributo con il diritto UE venisse formalmente sancita con la citata ordinanza, aveva provveduto ad abolire l'Irba con l'art. 1, commi 628-630 della legge di bilancio 2021 (l. 30/12/2020, n. 178), facendo tuttavia "*salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte*".
La ratio della norma era quella di preservare e circoscrivere nel tempo la legittimità dell'IRBA, prevedendo che essa desse diritto al rimborso o all'obbligo impositivo solo per quelle obbligazioni sorte a partire dal 1° gennaio
2021, così assicurandone la debenza per i rapporti pregressi.
La sentenza qui in commento si inserisce nel solco del granitico orientamento formatosi in seno alla Suprema Corte secondo il quale l'Irba deve ritenersi non dovuta anche per le annualità precedenti al 2021.
I giudici supremi hanno avuto modo di affermare che "[...] *l'accertata incompatibilità dell'imposta con il diritto UE, esclude che questa clausola di salvezza possa sopravvivere alla radicale eliminazione del tributo dall'Ordinamento nazionale*" (cfr. Cass. sentenza n. 6687/2023, *ex multis*, sentenza n. 6853/2023, sentenza n. 6858/2023, sentenza n. 14790/2023).

La Corte ha ribadito che "[...] *dalla natura dichiarativa delle Sentenzae della Corte di Giustizia discende l'efficacia retroattiva, sin dal momento dell'entrata in vigore delle norme interpretate*", cosicché il diritto comunitario, nell'interpretazione della Corte di Giustizia stessa, "*può essere applicato ad ogni rapporto giuridico già sorto, purché non esaurito*".
Pertanto, "[...] *nella impossibilità di procedere ad un'interpretazione della normativa nazionale (legge di bilancio 2021) conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, la norma interna di cui all' art. 1, comma 628, l. 30/12/2020, n. 178*", che vorrebbe mantenere al tributo soppresso una residuale efficacia impositiva per il passato - cioè in rapporto alle obbligazioni sorte prima della soppressione stessa - "*deve essere disapplicata, in quanto in contrasto con la predetta Direttiva n. 2008/118*".
La Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sull'Irba con le recenti Sentenzae nn. 3771/2025, 3773/2025, 3774/2025, 3777/2025, 3783/2025, 3787/2025 del 14 febbraio 2025.
In particolare, i giudici Supremi hanno avuto modo di chiarire che "[...] *Deve, dunque, riconoscersi la legittimazione passiva esclusiva dell'Agenzia delle Dogane nell'azione di rimborso dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione incassata dalle Regioni, stante la natura erariale del prelievo previsto dal legislatore statale al solo fine di sostituire le fonti di finanziamento degli enti territoriali.* [...] *In considerazione di quanto esposto, va evidenziata la irrilevanza di eventuali Convenzioni tra Regione e Agenzia delle Dogane,* [...], *che, comunque, ove esistenti, non incidono sulla gestione dei rimborsi*" (cfr. Cass. 3783/2025).
Secondo i medesimi giudici "[...] *agli Enti territoriali è preclusa la verifica del presupposto del diritto al rimborso non avendo avuto mai evidenza (salva l'eventuale prova processuale) degli effettivi versamenti eseguiti dai sostituti per ciascun contribuente nelle annualità in questione. In altri termini, le Regioni, a differenza dell'Erario, non hanno contezza dell'intervenuta corresponsione del tributo, disponendo di mere comunicazioni in forma aggregata sui volumi dell'imposta che ciascun soggetto tenuto al versamento del tributo ha indirizzato all'Agenzia delle Dogane e che non permettono di verificare se e quali somme siano state versate da parte di chi abbia successivamente azionato il diritto di rimborso*".

Umberto Iannarilli

Riferimenti normativi: art. 1, comma 628, l. 30/12/2020, n. 178; Direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, art. 1, paragrafo 2.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ordinanza 9 novembre 2021; Corte di Cassazione Sentenzae nn. 6687/2023, 6853/2023, 6858/2023, 14790/2023, 3771/2025, 3773/2025, 3774/2025, 3777/2025, 3783/2025, 3787/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1864/2024, depositata il 20/03/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.
Varia – Imposta sulle scommesse sportive - Titolarità passiva - Concessione giochi a distanza – Principio di territorialità.

SINTESI DELLA SENTENZA
L'attività di gestione della raccolta delle scommesse, effettuata in Italia tramite centri di trasmissione dati, determina il presupposto essenziale per l'applicazione dell'Imposta Unica sulle scommesse sportive di cui all'art. 1 del d.lgs. 23 dicembre 1998, n° 504, in capo ai soggetti passivi, individuabili in coloro i quali - anche in assenza o in difformità della concessione del M.E.F. sugli eventi di gioco – esercitino la predetta attività con qualunque mezzo, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero.
Ne consegue che l'imposta suindicata è dovuta ogni qualvolta la scommessa avvenga nel territorio italiano, a nulla rilevando il fatto che l'evento o l'operatore economico che lo gestisce siano collocati

all'esterno del territorio nazionale. Invero, il soggetto passivo d'imposta è individuato in colui il quale riceva in Italia, anche per conto di terzi, la scommessa, essendo soltanto coobligati in solido e in via eventuale, gli operatori esteri, mandanti dell'operazione.

COMMENTO

Il presupposto dell'applicazione dell'Imposta Unica sulle scommesse sportive di cui all'art. 1 del d.lgs. 23 dicembre 1998 attiene all'effettiva realizzazione, nel territorio nazionale, dell'accordo tra il giocatore e il soggetto ricevente circa la natura, l'oggetto e l'entità della scommessa.

Ne deriva che il soggetto passivo d'imposta è colui che, anche per conto di terzi, rende possibile tale accordo nel territorio nazionale. Può, dunque, essere anche un soggetto che non sia interno alla società che poi, effettivamente, elaborerà l'operazione finale, ricevendo i proventi della scommessa e accettando l'*alea* di pagare l'eventuale vincita. In buona sostanza, in onta a un principio di effettiva realizzazione del profitto, la normativa nazionale ha posto in capo al ricevitore un onere fiscale su un provento che non è di sua competenza, poiché, come noto, il ricevitore trasmette l'entità delle puntate al *bookmaker*.

Tuttavia, tale operazione non osta, al consolidato orientamento della C.G.U.E. che, sul punto, con la sentenza 26 febbraio 2020, C-788/18, ha chiarito che: ''*in tema di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, è soggetto passivo anche il titolare della ricevitoria operante per conto di bookmakers esteri privi di concessione poiché, pur non partecipando direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, svolge comunque attività gestoria che costituisce il presupposto impositivo, assicurando la disponibilità di locali idonei e la ricezione della proposta, e occupandosi della trasmissione all'allibratore dell'accettazione della scommessa, dell'incasso e del trasferimento delle somme giocate nonché, secondo le procedure e istruzioni fornite dallo stesso, del pagamento delle vincite".*

In merito al problema dell'assoggettamento all'imposta anche in assenza di regolare concessione amministrativa, la la Corte costituzionale con la sentenza n° 27 del 2018, ha statuito che il presupposto impositivo non alberga nel possesso della regolare autorizzazione, bensì nell'effettiva realizzazione della scommessa, aderendo, in tal modo, a quell'approccio sostanziale, sposato anche dalla giurisprudenza unionale (cfr., ad esempio, C.G.U.E., cause C-46/23, C-441/22 e C-443/22).

Federico Venturini

Riferimenti normativi: legge 13 dicembre 2010, n. 220, legge 7 luglio 2009, n. 88; d.lgs. 504/98.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale: n. 27/18; Corte di Giustizia dell'Unione Europea: nn. 46/23; 441/22; 442/22; 788/20; 440/12; Corte di Cassazione: nn. 25450/21; 29672/21; 20013/2; 9160/2021; 9162/2021; 9168/2021; 9176/2021; 9178/2021; 9182/2021; 9184/2021; 9160/2021; 9516/2021; 9528/2021.
Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 2710/11; 141/10; 10/08.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2108/2024, depositata il 02/04/2024 – Pres. Reali, Rel. Barba.

Varia - Imposta sui concorsi pronostici e le scommesse – Scommesse raccolte da ricevitorie italiane per conto di bookmaker esteri – Gestione dell'attività di scommessa – Soggettività passiva del bookmaker estero – Solidarietà nell'obbligazione tributaria – A titolo principale – Territorialità del prelievo – Sussiste – Sovrapponibilità del prelievo con l'Iva – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il *bookmaker* estero che opera in Italia tramite soggetti abilitati a ricevere e trasmettere le scommesse (cc.dd. centri trasmissione dati) è obbligato – in via principale sia pure in solido con il titolare della

ricevitoria – al versamento dell'imposta sui concorsi pronostici e le scommesse, non rilevando che la gestione delle scommesse venga operata all'estero né potendo eccepirsi la sovrapponibilità di tale prelievo con l'Iva, che da quello si distingue per il carattere "multifase" della sua riscossione e per il diritto alla detrazione riconosciuto a ciascun operatore professionale negli stadi che precedono il consumo.

COMMENTO

Nel respingere il ricorso di un *bookmaker* estero destinatario – come obbligato solidale – di un accertamento in materia di imposta sui concorsi pronostici e scommesse (accertamento indirizzato anche al gestore del centro trasmissione dati che operava per suo conto), la sentenza in commento fa propri argomenti e soluzioni largamente condivisi dalla giurisprudenza di vertice.

Come noto, l'imposta è "*dovuta per i concorsi pronostici e le scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero*" (art. 1 del d.lgs. n. 504/1998), da tutti "*coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse*" (art. 3 del medesimo Decreto). Con la disposizione interpretativa di cui all'art. 1 comma 66 lett. b) della l. 220/2010, si è poi stabilito che il prelievo riguarda anche le scommesse raccolte al di fuori del sistema concessorio, precisando che il concetto di "gestione" concerne altresì l'attività svolta "per conto di terzi", compresi i bookmaker con sede all'estero (previsione quest'ultima reputata in parte illegittima da Corte Cost., Sentenza n. 27/2018, ma limitatamente ai profili di rilevanza ed efficacia temporale).

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, scartata la richiesta di sottoporre nuove questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (già in occasione della Sentenza n. 26 febbraio 2020, causa C-788/18, la Corte di Giustizia si era espressa sulla compatibilità dell'imposta in esame con le libertà fondamentali del Trattato), si sofferma su tre aspetti strutturali del tributo.

Il primo attiene al profilo soggettivo del prelievo e, nello specifico, al rapporto di solidarietà tributaria tra il titolare della ricevitoria (i.e. il gestore per conto altrui) e il c.d. bookmker (i.e. il gestore per conto proprio dell'attività di raccolta delle scommesse). La Corte, allineandosi ai precedenti di legittimità sul punto (sentenza n. 31908/2021, n. 8735/2022, n. 25580/2022, n. 26055/2022, n. 32361/2022), qualifica la responsabilità solidale del bookmaker come principale e non dipendente, dal momento che "*entrambi i soggetti partecipano, sia pure su piani diversi e secondo diverse modalità operative, allo svolgimento dell'attività di organizzazione ed esercizio delle scommesse soggetta a imposizione, svolgendo entrambi l'attività gestoria delle scommesse*" (in questo senso, anche Corte Cost., sentenza n. 27/2018). Di qui, la reiezione della difesa di parte contribuente che – sulla scorta della distinta ricostruzione, in termini di solidarietà dipendente – sosteneva avrebbe dovuto disconoscersi la responsabilità del bookmaker estero se non fosse prima accertata quella del titolare del centro di trasmissione dati.

Il secondo argomento, attinente alla territorialità del prelievo, è anch'esso risolto dalla Corte laziale conformemente ad alcuni precedenti di legittimità, secondo cui non assume rilevanza la conclusione del contratto di scommessa – che è indubbio si consumi all'estero in presenza di bookmaker non residenti – dal momento che il fatto imponibile risiede nella "*prestazione di servizi consistente nell'organizzazione del gioco da parte del ricevitore e nella raccolta delle scommesse*" da parte del bookmaker (in questi termini, Cass., Sentenze n. 15731/2015 e 22547/2021).

Conforme alla giurisprudenza europea (Corte di Giustizia, Sentenza n. 3 marzo 2020, causa C-75/18), infine, è la statuizione per cui il prelievo non costituisce un duplicato dell'Iva e quindi non incorre nel divieto di cui all'art. 401 della Direttiva n. 2006/112/UE. L'imposta sui concorsi pronostici e sulle scommesse difetta invero di due elementi fondamentali propri

dell'Iva – la riscuotibilità in ogni stadio di produzione e distribuzione e il meccanismo della detrazione – necessari ad assicurarne la neutralità sugli scambi.

Paolo Puri
Michele Marzano

Riferimenti normativi: d.lgs.504/1998, art. 1, comma 66, lett. b), legge 220/2010.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le, Sentenza n. 27/2018; Corte di Giustizia, Sentenza 26 febbraio 2020, causa C-788/18; Sentenza 3 marzo 2020, causa C-75/18. Corte di Cassazione: Sentenza n. 15731/2015, 22547/2021, 31908/2021, 8735/2022, 25580/2022, 26055/2022, 32361/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3529/2024, depositata il 28/05/2024 – Pres. Clemente e Rel. Guadagni.
Varia - Imposta unica sulle scommesse – Soggetto passivo – Gestore di concorsi pronostici o scommesse – Gestore per conto terzi (ricevitoria) e gestore (bookmaker nazionale o estero) - Equiparazione – Ricevitoria per conto di bookmaker non residente – Coobbligati solidali – Sono tali - Mancanza di concessione - Irrilevanza – Fondamento – Principio di libertà di prestazione di servizi e lealtà fiscale.

SINTESI DELLA SENTENZA
Alla luce del quadro normativo di riferimento sono soggetti passivi di imposta unica sulle scommesse sia il "gestore per conto terzi" (il titolare di ricevitoria) che il "gestore per conto proprio" (il bookmaker nazionale o estero). Non esiste, infatti, differenza sostanziale tra i due soggetti, in quanto entrambi partecipano, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalità operative, allo svolgimento di quell'attività di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse sottoposta ad imposizione. Nel caso in cui l'attività di scommessa sia esercitata per conto di terzi e il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata sia un bookmaker estero non residente, quest'ultimo, anche se privo di concessione, è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni con il ricevitore.

COMMENTO
La Corte di Giustizia di secondo grado nella sentenza in rassegna ricostruisce il quadro normativo di riferimento - come interpretato anche alla luce degli interventi della giurisprudenza di legittimità, costituzionale e unionale - in tema di imposta unica sulle scommesse, con particolare riguardo all'individuazione dei soggetti passivi anche coobbligati che con la loro attività integrano il presupposto impositivo rappreSentenza n:ato dall'attività di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse.
Nel caso di specie l'accertamento di imposta è stato notificato, quale coobbligato solidale, al bookmaker estero non residente per conto del quale opera una ricevitoria stabilita nel territorio italiano, che ha provveduto alla raccolta ed al trasferimento all'estero di scommesse, senza fare affluire gli importi al totalizzatore nazionale. A norma dell'art.3 del citato d.lgs. n.504 del 1998, che disciplina l'imposta unica scommesse, i "soggetti passivi dell'imposta unica sono coloro che, anche in concessione, gestiscono concorsi pronostici e scommesse". Come chiarito in sede di interpretazione autentica ad opera della l. n. 220 del 13 dicembre 2010, soggetto passivo d'imposta è chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere. Se l'attività è esercitata per conto di terzi e il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e

delle relative sanzioni. In tal senso conferma si è avuta anche dalla Corte Costituzionale con la pronuncia n. 27/2018, che ha sancito la ragionevolezza della l'equiparazione, ai fini tributari, del "gestore per conto terzi" (il titolare di ricevitoria) al "gestore per conto proprio" (il bookmaker). E' stato, infatti, chiarito che detti soggetti, anche se su piani diversi, svolgono attività integrando il presupposto impositivo, ovvero "organizzazione ed esercizio" delle scommesse. A conferma di ciò vi è la circostanza che nel rapporto tra il titolare della ricevitoria che agisce per conto di terzi ed il bookmaker sono regolate anche le commissioni dovute al titolare della ricevitoria, che in questo modo può trasferire il carico tributario sul bookmaker per conto del quale opera. In proposito il legislatore nazionale è intervenuto con la l. 23 dicembre 2014, n. 190, che, con decorrenza dal 1° gennaio 2015, ha previsto una procedura di emersione per gli operatori che offrono scommesse con vincite in denaro, per conto proprio o di terzi, anche esteri, senza essere collegati al Totalizzatore Nazionale, confermando l'esistenza di una platea "allargata" dei soggetti legittimamente coinvolti.
Nella sentenza in rassegna la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha evidenziato come, anche secondo la giurisprudenza di legittimità ed unionale, il presupposto impositivo della gestione delle scommesse sorga indifferentemente in capo al bookmaker stabilito all'estero privo di concessione e alla ricevitoria operante in Italia. Ciò anche perché un'eventuale discriminazione tra bookmakers nazionali e bookmakers esteri determinerebbe un pregiudizio alla libertà di prestazione di servizi. Questo principio vale anche se l'allibratore estero sia privo di concessione e per suo conto operi la ricevitoria "concessionata". Per questo la Corte di Giustizia Europea ha espressamente riconosciuto che l'equiparazione tra bookmaker nazionali ed esteri - e quindi l'assenza di distinzione alcuna in funzione del luogo in cui essi sono stabiliti- renda evidente come la normativa italiana "non appare atta a vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attività di una società, nello Stato membro interessato" e, quindi, sia compatibile con il diritto unionale (cfr. sentenza 26 febbraio 2020, in causa C-788/18, punto 21.
Il Collegio giudicante opportunamente evidenzia come, secondo il chiaro indirizzo assunto dalla giurisprudenza di legittimità richiamata, la previsione normativa del 2010, che ha incluso tra i soggetti passivi tutti gli operatori (stabiliti e non, operanti per conto proprio o per conto terzi), abbia portata applicativa anche con riguardo alle annualità precedenti al 2011. Ciò considerando anche che la Corte Costituzionale con la già richiamata sentenza n. 27/18 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del d.lgs. n. 504 del 1998, art. 3 e della l. n. 220 del 2010, art. 1, comma 66, lett. b), nella parte in cui viene previsto che, nelle annualità d'imposta precedenti al 2011, le ricevitorie operanti per conto terzi (non il bookmaker estero) siano assoggettate all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse. Ciò in quanto per detti periodi non si potrebbe procedere alla traslazione dell'imposta essendo l'entità delle commissioni stata concordata sulla base del precedente quadro normativo.
In ragione di questo quadro normativo e interpretativo di riferimento la Corte di Giustizia ha ritenuto legittima l'emissione dell'avviso di accertamento nei confronti del bookmaker estero non residente,de quale coobbligato solidale della ricevitoria italiana che gestisce per suo conto le scommesse, escludendo anche l'invocata disapplicazione delle sanzioni per l'assenza delle condizioni di incertezza in considerazione della chiara posizione della giurisprudenza di legittimità e non ultimo delle numerose Sentenzae sfavorevoli già ottenute dal bookmaker estero parte in causa.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: d.lgs.504/98l.l. 220/10, l. 190/14.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale: 27/18; Corte di Giustizia: causa C-788/18; Corte di Cassazione: 8757/2021, 4067/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4295/2024, depositata il 26/06/2024 – Pres. e Rel. Fruscella.

Varia – Spese di lite – Compensazione – Deroga a Principio di soccombenza – Motivazioni gravi ed eccezionali – Necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

La compensazione delle spese di lite è un'ipotesi eccezionale e derogatoria rispetto al principio della soccombenza in giudizio che fa gravare esclusivamente sulla parte soccombente l'onere di rimborsare le spese di lite. Solo laddove il giudice ravvisi gravi ed eccezionali ragioni, espressamente motivate e riferite a specifiche circostanze della controversia, può disporre la compensazione totale o parziale delle spese di lite. Nel caso di specie, essendo stati ritenuti insussistenti i motivi posti alla base della compensazione, i giudici di seconde cure accoglievano le doglianze dell'appellante.

COMMENTO

L'art. 15 d.lgs. n. 546/1992, nella versione in vigore per i giudizi iniziati dopo il 4 luglio 2009, richiamava espressamente l'art. 92 c.p.c. prevedendo che la compensazione delle spese di lite fosse applicabile ove intervenissero *"gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate".*

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità non è mai stata ondivaga consolidando con una serie di pronunce dello stesso tenore il principio secondo cui la compensazione resta un'ipotesi dal carattere "eccezionale".

Laddove il giudice non motivi in fatto e in diritto le ragioni per le quali non abbia condannato al pagamento delle spese la parte soccombente arrecherebbe un danno alla parte vittoriosa. Pertanto, il supporto motivazionale deve risultare dettagliato e puntualmente riferito a circostanze o aspetti della controversia (Cass. 15 dicembre 2011, n. 26987), specificamente indicate (Cass. 16C37/2014; Cass. 13 luglio 2011, n. 15413; Cass. 20 ottobre 2010, n. 21521).

Con riferimento a tale istituto, occorre però sottolineare la recente modifica normativa operata dal d.lgs. 220/2023 (versione in vigore dal 4 gennaio 2024), che, al secondo comma dell'art. 15, ha aggiunto un'ulteriore ipotesi di compensazione ovvero "*quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio"* e che, nella valutazione della liquidazione delle spese, il giudice dovrà altresì tenere conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte nonché della eventuale violazione ad opera dei difensori delle parti delle previsioni di cui al comma 4-*bis* dell'articolo 16-*bis* e delle norme tecniche del processo tributario telematico.

Stefano Bego

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 15.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn.21521/2010; 15413/2011;26987/2011; 6279/2012; 16470/2018; 4764/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4775/2024, depositata il 18/07/2024 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Varia - Giochi, scommesse, concorsi, lotterie – Imposta unica sulle scommesse – Ricevitorie di bookmaker esteri – Soggetti passivi – Imposizione – Presupposti e limiti.

SINTESI SENTENZA

In tema di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 504/98, il presupposto impositivo della gestione delle scommesse sussiste, oltre che nei confronti del bookmaker stabilito all'estero, anche della ricevitoria operante in Italia per suo conto, sicché entrambi rispondono dell'imposta. In particolare, nel caso di specie, i giudici hanno ritenuto soggetto passivo

d’imposta anche la ricevitoria operante per conto del bookmaker poiché, pur non partecipando direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, svolge comunque attività gestoria che ne costituisce il presupposto impositivo, assicurando la disponibilità dei locali idonei, la ricezione della proposta e occupandosi della trasmissione all’allibratore dell’accettazione della scommessa, dell’incasso, del trasferimento delle somme giocate e del pagamento delle vincite.

COMMENTO:
Con una pronuncia di rigetto, la Corte di Giustizia tributaria torna a pronunciarsi sull’annosa questione dell'assoggettabilità ad imposta unica sulle scommesse e i concorsi pronostici anche dei CED (gestori per conto terzi), unitamente ai bookmakers privi di concessione per operare in Italia, da tempo oggetto di dispute giurisprudenziali.
La normativa di riferimento è dettata dall'art. 3 d.lgs. n. 504/98 secondo cui i soggetti passivi dell'imposta unica sono «coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse». L'art. 1, co. 66, lett. a), della legge di stabilità 2011, con l'intento di rafforzare le disposizioni di contrasto al gioco gestito e praticato in maniera illegale e di tutelare i consumatori, nonché di recuperare base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione e di evasione fiscale, con norma dichiaratamente interpretativa, ha poi ampliato la sfera dei soggetti passivi di imposta stabilendo che «soggetto passivo di imposta si intende chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione […] gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere se l'attività è esercitata per conto di terzi, il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni». In definitiva, mentre prima dell'intervento operato dalla legge di stabilità 2011 erano tenuti al pagamento del tributo solo i soggetti abilitati, dopo il 2011 sono stati colpiti dal prelievo anche gli operatori non abilitati e i meri intermediari (ricevitorie).
In particolare, nel caso di specie, l’appellante (titolare della ricevitoria) sosteneva di non essere qualificabile quale soggetto passivo d’imposta in violazione, tra gli altri, degli artt. 3 e 53 della Costituzione.
Nello specifico, la violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. discenderebbe dal fatto che il prelievo colpirebbe un soggetto differente dal reale titolare della capacità contributiva, ossia lo scommettitore privato. Infatti, la ricevitoria non potrebbe mai traslare l'imposta sullo scommettitore privato e, dunque, rivalersi sullo stesso, non potendo effettuare ritenute sulle puntate ricevute o sulle vincite versate né modificare le quote di scommessa, essendo queste, come le percentuali di vincita, stabilite contrattualmente solo dal bookmaker. Mentre, la violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. sarebbe invece evidente attesa la diversità dell'attività svolte dal bookmaker rispetto alla ricevitoria, nonché le differenti utilità ritraibili da entrambi i soggetti. Infatti, mentre il gestore reale della scommessa sarebbe il bookmaker, che sceglie gli eventi su cui scommettere, fissa le quote, stipula in nome proprio con gli scommettitori il contratto di scommessa, la ricevitoria si limiterebbe a fornire un mero supporto logistico esterno, mettendo a disposizione i locali e i terminali per la trasmissione dei dati al bookmaker, rimanendo pertanto, terzo ed estraneo al rapporto di scommessa. Anche le utilità di ambo i soggetti sarebbero differenti, in quanto il ricavo del bookmaker è costituito dal valore delle scommesse stipulate, mentre quello della ricevitoria dalla provvigione riconosciutagli contrattualmente dal primo.
Sul tema è intervenuta la Corte costituzionale che, con la pronuncia del 14 febbraio 2018, n. 27, ha precisato che l’equiparazione ai fini tributari del “gestore per conto di terzi” (il titolare della ricevitoria) al gestore per conto proprio (bookmaker) non risulta irragionevole, in quanto la differenza tra le attività svolte dalla ricevitoria e dal bookmaker nella complessiva attività di raccolta delle scommesse non escludono – anzi presuppongono – che entrambi i soggetti

partecipino, seppure con modalità operative differenti, allo svolgimento di quell'attività di organizzazione e di esercizio della scommessa sottoposta ad imposizione.
Sebbene, infatti, il titolare della ricevitoria, non partecipi direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, svolge un'attività di gestione attraverso la propria organizzazione imprenditoriale. Esso assicura la disponibilità dei locali idonei e la ricezione della proposta; si occupa della trasmissione al bookmaker dell'accettazione della scommessa, dell'incasso e del trasferimento delle giocate; nonché al pagamento delle vincite.
La Corte di Giustizia tributaria, riprendendo le argomentazioni della Consulta, ha evidenziato che la scelta di assoggettare all'imposta i titolari delle ricevitorie operanti per conto di soggetti privati privi di concessione, tiene conto della circostanza che il rapporto tra il titolare della ricevitoria che agisce per conto di terzi ed il bookmaker è disciplinato da un contratto dal quale sono regolate le stesse commissioni dovute al titolare della ricevitoria per il servizio prestato.
In aggiunta a ciò, precisano i giudici, la violazione dell'art. 3 Cost. sarebbe scongiurata in quanto l'equiparazione della ricevitoria (c.d. 'gestore per conto terzi') al bookmaker (c.d. 'gestore in conto proprio') non sarebbe irragionevole, poiché le differenze tra il contributo prestato dalla ricevitoria e dal bookmaker alla complessiva attività di raccolta delle scommesse non escludono affatto anzi presuppongono, - che entrambi i soggetti partecipino, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalità operative, allo svolgimento di quell'attività di organizzazione ed esercizio della scommessa sottoposta ad imposizione. Nella nozione di gestione della scommessa, infatti, rientrerebbe anche l'attività della ricevitoria che attraverso la propria struttura imprenditoriale assicura la disponibilità dei locali idonei alla ricezione della proposta, si occupa della trasmissione al bookmaker dell'accettazione della scommessa, dell'incasso e del trasferimento delle somme giocate, nonché del pagamento delle vincite. Inoltre, anche nell'attività propria della ricevitoria sarebbe presente l'assunzione del rischio di gioco proprio del gestore, ravvisabile proprio nella raccolta della scommessa per conto del bookmaker, il cui volume determina anche la provvigione della ricevitoria e, quindi, il suo rischio imprenditoriale
Ad avviso della Corte la scelta legislativa di tassare in via solidale la ricevitoria ed il bookmaker risponderebbe ad un'esigenza di lealtà fiscale nel settore del gioco che parifica tutti gli operatori, con o senza concessione, davanti al Fisco.
Né vi sarebbe alcuna violazione del principio di capacità contributiva, atteso che la scelta di sottoporre a prelievo fiscale le ricevitorie unitamente ai bookmakers esteri tiene conto della circostanza che il rapporto tra i due soggetti è regolato sulla base di un contratto nel quale sono specificate anche le provvigioni dovute dal bookmaker al CED, tramite le quali il titolare della ricevitoria ha la possibilità di trasferire il carico tributario sul bookmaker per conto del quale opera.

Rossella Miceli

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1998
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sentenza n. n. 27/2018; Corte di Giustizia Ue: C-788/18; Corte di Cassazione. n. 8907/2021; 9080/2021; 9516/2021; 10472/2021; n. 8757/2021; 4067/22.
Prassi: Circolare: risposta ad interpello n. 242, 3 maggio 2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 13 – Sentenza n. 5965/2024, depositata il 08/10/2024 – Pres. Cappelli, Rel. Nispi Landi.
Varia - Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Imposta unica - D.lgs. n. 504/1998 - Bookmakers esteri - Centri di Trasmissione Dati (CTD) – Contratto di scommessa – Perfezionamento sul territorio italiano Rileva Residenza fiscale estera del bookmaker – Irrilevanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

Trova applicazione l'imposta unica sui concorsi pronostici e scommesse, di cui al d.lgs. n. 504/1998, anche ai bookmakers esteri che operano in Italia tramite Centri di Trasmissione Dati (CTD), poiché il contratto di scommessa si perfeziona sul territorio italiano, indipendentemente dalla residenza del bookmaker. A nulla rileva la pretesa della società appellante di invocare la violazione del principio di non discriminazione e della libera prestazione dei servizi, poiché l'imposta è applicata uniformemente sia agli operatori nazionali che a quelli esteri. Nel caso di specie, la Corte ha rigettato le eccezioni sollevate da una società operante nel settore delle scommesse sportive e del gioco d'azzardo e confermato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, rigettando altresì la richiesta di rinvio alla Corte di Giustizia Europea.

COMMENTO

La legittimità dell'imposta unica, prevista dal d.lgs. n. 504/1998, che assoggetta al prelievo fiscale i bookmakers esteri operanti in Italia tramite Centri di Trasmissione Dati (CTD), si fonda sulla constatazione che il contratto di scommessa si perfeziona nel territorio nazionale, indipendentemente dalla residenza del bookmaker. L'imposta, pertanto, trova applicazione in quanto l'attività economica si realizza in Italia, dove il servizio viene effettivamente erogato e usufruito. Con la sentenza in commento, la Corte di Giustizia Tributaria ha statuito che la giocata viene effettuata in Italia e il presupposto impositivo si realizza quando la scommessa è accettata e registrata dal bookmaker, tramite il Centro di Trasmissione Dati, nel territorio italiano. Il principio che giustifica la menzionata tassazione si basa pertanto sull'irrilevanza della residenza estera del soggetto coinvolto, poiché ciò che rileva è lo svolgimento dell'attività sul territorio italiano. La Corte di Giustizia Tributaria ha peraltro escluso qualsiasi ipotesi di discriminazione nei confronti dei bookmaker aventi sede legale al di fuori del territorio italiano, affermando che l'imposta è applicata in maniera uniforme a tutti gli operatori economici, indipendentemente dalla loro residenza. I Giudici Tributari hanno, inoltre, ritenuto infondata la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, avanzata dalla Società, che denunciava una presunta violazione dei principi fondamentali dell'Unione Europea. In particolare, tale richiesta è stata rigettata in quanto la questione è stata già ampiamente esaminata e non è emerso alcun contrasto tra la normativa italiana, che assoggetta al pagamento dell'imposta unica sulle scommesse i CTD operanti per conto di bookmaker esteri, e il diritto comunitario.

Gerardo De Nunzio

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1998, l n. 220/2010, Direttiva 2006/112/CE, Regolamento della Corte di Giustizia dell'UE.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sentenza n. 5162/22; Sez. Unite n. 23272/04.