

#64 5.2020



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Il mio pensiero sulle “élites”
- › Alcune note in merito ai compensi reversibili quando erogati ad amministratori dipendenti di società residenti all'estero
- › Riallineamento: valori civilistici e fiscali
- › Consiglio di presidenza della giustizia tributaria - Necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria
- › Quale ammortizzatore sociale
- › Termini sospesi anche per gli accertamenti con adesione – Calcolo per la proposizione del ricorso
- › Ostacoli previsti dalla normativa interna per ottenere il rimborso IVA: la Corte UE chiarisce alcuni aspetti
- › Il giudice dell'esecuzione decide sulla legittimità di possibili vizi formali



#64.2020

## Approfondimento *online* - Anno 6

**iltributo.it**  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



**Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,**  
per leggere l'approfondimento e le *news*  
gratuitamente per sempre!

**Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:**

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito



## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti **la copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di **PREMI** RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
<b>Premio annuo lordo:</b>		<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € 265,00 Con incarichi sindacali - € 350,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00 Con incarichi sindacali - € 560,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00 Con incarichi sindacali - € 399,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00 Con incarichi sindacali - € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € 520,00 Con incarichi sindacali - € 702,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00 Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

## Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
 Ufficio RC Professionale  
 Via Citella 65/A  
 37012 BUSSOLENGO (VR)  
 Tel.: +39 045 715 6678  
 Fax: +39 045 675 7232  
 email:rischispeciali@filippibroker.it



Il mio pensiero sulle “élites” . . . . 02

*di Luca Mariotti*

## Approfondimento

Alcune note in merito ai compensi reversibili quando erogati  
ad amministratori dipendenti di società residenti all'estero . . . . 07

*di Paolo Comuzzi*

Riallineamento: valori civilistici e fiscali . . . . 13

*di Luca Labano*

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria - Necessaria ed urgente  
riforma della giustizia tributaria . . . . 23

*di Maurizio Villani*

Quale ammortizzatore sociale . . . . 26

*di Paolo Soro*

Termini sospesi anche per gli accertamenti con adesione –  
Calcolo per la proposizione del ricorso . . . . 32

*di Alessandra Rizzelli*

Giurisprudenza - Commento

Corte di Giustizia UE

*Ostacoli previsti dalla normativa interna per ottenere il rimborso IVA:  
la Corte UE chiarisce alcuni aspetti* . . . . 36

(Corte di Giustizia UE (II Sezione), Sentenza cause riunite C-13/18 e C-126/18 del 23 aprile 2020)

**commento di Luca Mariotti e Lorenzo Tortelli**


Corte di Cassazione


*Il giudice dell'esecuzione decide sulla legittimità di possibili vizi formali* . . . . 45

(Corte di Cassazione SS.UU., Ordinanza n.7822 del 14 aprile 2020)

**commento di Maurizio Villani e Lucia Morciano**

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Giustizia UE (II Sezione), Sentenza cause riunite C-13/18 e C-126/18 del 23 aprile 2020 . . . . 61

 Corte di Cassazione SS.UU., Ordinanza n.7822 del 14 aprile 2020 . . . . 74

## Il Punto

### Il mio pensiero sulle “èlites”

di Luca Mariotti



Il termine “èlite” viene usato spesso dalla stampa e dalla pubblicistica degli ultimi anni. Si tratta di una circostanza inconsueta per chi non è più giovanissimo: mai nei decenni precedenti si sarebbe usata una terminologia che presuppone, a suo fondamento, un’accurata scalatura sociale (le “èlites” hanno come contraltare le masse, evidentemente).

Se avessimo usato questo termine trent’anni fa lo avremmo sicuramente inteso con una connotazione qualitativa e fluida. Ovvero avremmo pensato, dal punto di vista qualitativo, a chi ritenevamo essere i migliori, i più preparati, i talentuosi, i creativi, coloro che erano dotati di progettualità e spirito realizzativo. Connotazione fluida giacché non vi era nulla di predeterminato nell’accesso a questa categoria: un imprenditore poteva nascere dal nulla così come chiunque dotato di volontà, disciplina e abnegazione poteva assurgere ai massimi livelli in ogni ambito. In questa categoria non avremmo probabilmente incluso coloro che, nel loro percorso lavorativo, scelgono opzioni comode e semplici: gli impiegati pubblici, i bancari, i fautori del “posto fisso”, in altri termini, non sarebbero approdati con facilità a una condizione (quella delle eccellenze), pur con grande rispetto per tutte queste degnissime persone che, nella vita, hanno evidentemente privilegiato altri aspetti rispetto alla crescita professionale e sociale.

Accadeva allora che l’amico introverso e dal non brillante curriculum scolastico approdasse a un lavoro tranquillo e poco stimolante, mentre il geniale, l’irrequieto e il volenteroso coltivassero legittime ambizioni in ambiti professionali di livello. Con buone chances di riuscita con il dovuto impegno e la necessaria costanza, giacché vivevamo certo in una società in cui il “raccomandato” ha dei vantaggi, ma dove i più bravi erano comunque destinati a farsi strada. Anche in politica, territorio non necessariamente appannaggio dei fautori dell’azione, si passava comunque attraverso le scuole di formazione dei partiti, le segreterie, le campagne elettorali “al coltello”, i comizi infuocati, la ricerca del consenso e delle preferenze. Con una tendenza anche in questo campo a veder comunque emergere i migliori.

Ma qualcosa è cambiato negli ultimi lustri, proprio in parallelo con la diffusione del termine “èlite”. La parola è andata progressivamente a identificare i detentori del potere, per appartenenza e non più per merito. Una parola che ha il sapore amaro della casta, e che è diventata evocativa dello stesso termine usato molti anni fa, in epoche di rigidità sociale, in cui si apparteneva ad una determinata classe e censo, con esclusione della possibilità di arrivare

a far parte di gruppi sociali dominanti per chi nasce in un altro contesto o per chi comunque non è funzionale e organico al potere costituito. Abbiamo visto in sostanza rifiorire l'idea paretiana di "persistenza degli aggregati", cioè di classi dirigenti statiche e chiuse. Pareto, si badi bene, non intendeva che questo fosse il modello dominante neppure un secolo fa, limitandosi a constatare tuttavia come al suo tempo le disuguaglianze, in termini di ricchezza e di potere, presenti nella società, fossero percepite come naturali.

La teoria delle "èlites" paretiana era arrivata per la verità fino ai tempi moderni nelle università americane dove alcuni sociologi, come Charles Wright Mills, negli anni '50-'60, ci hanno detto che nella società americana di fine millennio era già presente una sola élite del potere che occupava le posizioni strategiche della struttura sociale.. Un'élite che si collocava al tempo stesso in ambito militare, politico ed economico.

Questo ordine sociale, in quello specifico momento storico, non pareva affatto replicabile nella società europea del welfare, con università di ottimo livello aperte ed accessibili a tutti, imprese piccole e medie spesso di prima generazione e con un ascensore sociale perfettamente funzionante. Eppure anche da noi alcuni studiosi<sup>1</sup> agli albori del nuovo secolo hanno identificato il concetto "con la sola élite del potere, con una minoranza cioè che in virtù della sua organizzazione interna e della sua relativa omogeneità di composizione vede i propri membri caratterizzati da elevati gradi di coscienza, coerenza e coordinazione».

Quindi il concetto che progressivamente è passato è quello per cui i migliori vengono gradatamente sostituiti dai potenti, e più in generale dagli asserviti (al) e beneficiati (dal) potere.

Ma che ne è stato delle eccellenze della nostra società?

I più bravi, quelli che lavorano in proprio e creano benessere, hanno subito un attacco massiccio e feroce alle loro prerogative ad opera sacerdoti delle liberalizzazioni, delle privatizzazioni, delle semplificazioni (belle parole, vero?). La tassazione crescente a nocimento dei produttivi (allargando la platea e i benefici di quelli del "posto fisso") sono il primo tassello. Pagando sempre di più per ottenere, in tempi di avanzo primario, sempre meno in termini di servizi. La revisione del credito e delle tradizionali autorità di vigilanza sottrae risorse ai ceti operativi, ma non tocca (e anzi migliora) la condizione dei dirigenti degli istituti di credito, con retribuzioni ormai inspiegabili a fronte di situazioni bancarie oggetto di continui interventi di salvataggio con denaro pubblico.

Nelle professioni, le procedure assurde (si pensi alla *Privacy* o all'antiriciclaggio, con sanzioni folli...), le garanzie del lavoro che crollano (con l'abrogazione delle tariffe professionali come presidio di qualità e dignità del lavoro), la concorrenza grossolana e indebita con enti non qualificati ma potentissimi (caf, patronati, associazioni di categoria...), l'ingresso del capitale negli studi (le professioni dei dentisti in forma di società di capitali, le società di consulenza derivate dalla revisione nel settore legale e giuridico), hanno portato a un impoverimento repentino delle fasce sociali un tempo di maggior prestigio economico e lavorativo (e dunque ambite dalle eccellenze). L'Avvocato che al cospetto del Giudice rappresentava una persona di successo è diventato un poveraccio di fronte a un potente. Il Commercialista con lo studio prestigioso attrezzato e ottimamente arredato è oggi quello che si muove in motorino lavorando con il portatile sulle ginocchia....

1 Giorgio Sola in *La teoria delle élites*, il Mulino, Bologna 2000, p. 24

Le piccole e medie imprese, in epoca di “globalizzazione”, hanno dovuto fronteggiare la concorrenza di paesi emergenti con stipendi pari a un decimo dei nostri e, al contempo, delle multinazionali con sede nei paradisi fiscali. Con la conseguenza di una perdita enorme e difficilmente recuperabile di posizioni economiche. Nel commercio non ci sono più garanzie: niente licenze, e dunque il nostro ristoratore vive nella morsa tra il kebabbaro che non paga i contributi e il fast food facente capo alla ricchissima multinazionale che, attraverso una scorretta (ma legittima) gestione degli “immaterials” paga imposte al due per cento nei paradisi fiscali, neppure inseriti ormai nelle *black list*.

La pressione su queste fasce sociali ha determinato un loro progressivo allontanamento dalla politica attiva. Un tempo tali istanze erano rappresentate nelle istituzioni da candidati che ne erano valida espressione. Oggi non c’è modo di occuparsi della cosa pubblica tra le difficoltà ad andare avanti ed i vincoli della burocrazia e dell’imposizione fiscale esosa.

Ed allora i migliori sono stati sostituiti, come classe di riferimento, da quelli che si barcamenano, che baciano la mano al potente di turno ricavandone benefici. Quelli che fanno poca fatica per lavorare, ma che controllano e sanzionano professionisti e imprenditori. Quelli che sanno riconoscere le amicizie giuste ed esprimere le opinioni che sono in linea con il pensiero dominante. Si tratta quindi di gruppi a loro modo aristocratici che gestiscono e perpetuano il potere. Da una burocrazia (in senso ampio, comprendendo l’informazione, gli intellettuali e i pensatori di regime) che è diretta derivazione di chi, dall’alto, il potere detiene e che è alimentata da sussiego e paura, legati a doppio filo alla vulnerabilità sociale ed economica generalizzata. Non c’è posto per talento, qualità, opinioni, libera espressione.

La politica, con le liste bloccate e la fine delle preferenze, è divenuta il regno degli incompetenti, degli sciocchi e dei voltagabbana. E le decisioni arrivano dall’alto, con procedure tecniche che questi incauti e sprovveduti personaggi neppure comprendono. Le istituzioni mistificano le loro origini: le Unioni sono terreno di particolarismi ed egoismi, le Banche Centrali non battono moneta ma la prestano a usura, il Parlamento Europeo non decide su niente, la moneta unica accentua le differenze economiche tra gli Stati.

La stabilità monetaria, dovuta al calo della domanda interna e ai livelli programmati di disoccupazione (quindi con valenza tutt’altro che positiva) è stata l’occasione di un miglioramento ulteriore della condizione economica dei meno produttivi, che hanno visto aumentare il loro potere di acquisto in rapporto alla perdita di competitività dei ceti economicamente fecondi.

Personalmente non credo che queste siano le “èlites”. Ritengo che somiglino invece molto alle burocrazie sovietiche che hanno impoverito borghesia e proletariato simultaneamente e che hanno infine fatto fallire il loro paese.

Non si può ripartire se non si riporta in equilibrio il valore sociale del lavoro di ognuno e se non si ripristinano meccanismi democratici e meritocratici nei rapporti tra le componenti della società. Occorrono strutture e istituzioni che premino chi produce, chi si impegna, chi migliora il proprio contesto economico, chi assume, chi inventa, chi intraprende. E non chi sfrutta il lavoro degli altri o ne appesantisce e ne mortifica il merito con assurde regole vessatorie ed inutili.

La recente vicenda sanitaria, ancora in parte in corso, ha reso evidenti le disparità sociali. Chi paga davvero imposte sul prodotto, ovvero i lavoratori autonomi e le imprese (nella contabilità sovietica il lavoro pubblico era inserito nelle spese e non nella produzione) non hanno ricevuto praticamente niente dallo Stato a cui hanno dato. Gli altri, quasi tutti a casa in “*smart working*” sono stati regolarmente retribuiti a deficit.

Forse questa è stata davvero l'occasione, per tutti, per capire a che punto è arrivata la gestione sbagliata della nostra economia. Occorrerà a nostro avviso ripartire dalla Costituzione, dalla tutela della dignità del lavoro, dal dovere di tutti di contribuire allo sviluppo della società, dal rispetto delle retribuzioni, della capacità contributiva, dell'uguaglianza. Daremo voce a tutti quelli che porteranno un contributo a ciò. Queste potranno essere le "èlites" nel contesto di un futuro di sviluppo e di benessere, dopo quasi trent'anni di declino.



*“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”*

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GB SOFTWARE**

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA  
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

**Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.**

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:  
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.  
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

**SCOPRI DI PIÙ**



## Alcune note in merito ai compensi reversibili quando erogati ad amministratori dipendenti di società' residenti all'estero

di Paolo Comuzzi  
Dottore Commercialista

*Il tema dei compensi reversibili è sempre stato di grande attualità ma è stato poco considerato da parte della dottrina e anche la Amministrazione Finanziaria non ci pare che abbia sviluppato delle considerazioni particolarmente rilevanti in merito allo stesso problema soprattutto quando il soggetto percettore è un soggetto residente fiscale all'estero.*

*In questo contributo si vuole fornire qualche breve commento per condurre in modo corretto l'esame del tema ed una considerazione in merito alla tassazione in Italia di questa erogazione reddituale. La conclusione è che si ritiene di concordare con i dubbi espressi in passato da altro autore in merito alla tassazione in Italia di questi compensi.*

### - Fatti

I fatti possono riassumersi in modo sintetico come segue:

una società residente fiscale in Italia (A) ha nel suo CdA persone residenti fiscali all'estero e inquadrare come lavoratori dipendenti della società (B) che è, a sua volta, un soggetto residente fiscale in uno stato estero che ha una convenzione in essere con l'Italia e che segue il modello OCSE. I

compensi dovuti a questi amministratori stranieri non vengono pagati alle persone fisiche ma sono erogati in modo diretto sul conto corrente della società di diritto estero e residente fiscale estera (le persone fisiche ricoprono la carica di amministratore nella società A in quanto sono dei dipendenti della società B)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Non è lecito identificare nel soggetto percipiente B un interposto come avviene nella sentenza di Cassazione 1153/2018. In questo caso (interposto) è ovvio che tutto il discorso che andiamo a portare nel seguito viene a cadere

In buona sostanza non esiste dubbio alcuno che le suddette persone (nel complesso X persone) non siano, questo in alcun modo<sup>2</sup>, destinatarie di somme erogate dalla società (A); esse prendono solo una remunerazione come lavoratori dipendenti di (B).

Il tema che vogliamo sviluppare in questa sede è duplice: 1) prima quello della qualificazione ai fini fiscali di questa erogazione e poi 2) quello della eventuale tassazione in Italia di questi compensi quando le suddette erogazioni sono compensi reversibili.

## - Commenti

### *Premessa generale*

Il tema deve essere sviluppato guardando prima alla normativa interna ovvero alla qualificazione del reddito secondo le norme italiane<sup>3</sup> e poi alla sua eventuale tassazione sempre secondo le determinazioni delle norme fiscali italiane quando lo stesso fluisce verso un soggetto non residente<sup>4</sup>.

Esaurito questo punto domestico si deve procedere tenendo conto di quelle che sono le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che possono risultare applicabili al caso di specie<sup>5</sup>.

Discusso il punto internazionale concluderemo portando alla attenzione del lettore gli sviluppi recenti e lo faremo partendo da

una sentenza della CTP di Milano che prende in considerazione questa problematica<sup>6</sup>.

### *Commenti in merito alle norme nazionali*

#### *La normativa domestica e la qualificazione del reddito: l'articolo 50 lettera b del TUIR*

La prima norma di riferimento che deve essere presa in considerazione nel caso di specie è l'articolo 50 del TUIR nella parte in cui parla di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Il punto nodale è nell'articolo 50 lettera (b) del TUIR che **esclude** questo genere di compensi (reversibili) dal reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

La dottrina è chiara sul punto e indica con evidenza che in questa fattispecie “... non vi rientrano [i compensi] che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro ...”<sup>7</sup> e quindi i suddetti compensi non possono essere inquadrati tra quelli assimilati al reddito di lavoro dipendente<sup>8</sup>.

Possiamo dire che le parole della normativa vigente sono chiare ovvero non è lecito inquadrare nella categoria del lavoro dipendente una somma che il soggetto (residente fiscale estero e dipendente di B) non percepisce, non controlla e non vede nella sua disponibilità.

L'assenza di qualsiasi vantaggio economico per la persona fisica rende impossibile qualificare la somma in capo allo stesso e quindi tassarla come un reddito assimilato al lavoro dipendente.

(se il soggetto è interposto è come se A pagasse le persone fisiche in modo diretto e quindi il problema è completamente diverso rispetto a quello che viene analizzato in questo articolo).

2 Sono esclusi da tutti eventuali rimborsi di spese vive sostenute per la carica.

3 Quindi dobbiamo inquadrare il reddito in una delle categorie previste dal d.P.R.917 / 1986 (se non riusciamo la discussione è chiusa immediatamente).

4 Quindi dobbiamo esaminare l'articolo 23 del d.P.R.917 / 1986 (redditi prodotti nel territorio dello Stato).

5 La norma convenzionale prevale sempre su quella interna quando limita il diritto di tassare (norma speciale) ma, al contrario, possiamo dire che la convenzione non è mai strumento di creazione di materia imponibile.

6 In passato il tema era stato trattato in modo ampio da Crosti, Il luogo di tassazione degli emolumenti ad Amministratori non residenti riversati, Il Fisco 34 / 2014. L'autore si era posto la domanda seguente (molto semplice): Il non operare la ritenuta in uscita su emolumenti destinati a soggetti societari non residenti a fronte di emolumenti ad Amministratori riversati può trovare una giustificazione?

7 In questo senso AAVV, Il testo Unico delle imposte sui redditi, Euroconference – Verona 2012, pagina 432.

8 Nel medesimo senso anche Ceppellini – Lugano, TUIR, Milano, 2014.

A questo punto la somma non può che essere posta in capo all'effettivo percettore (la società B), un percettore che vista la sua natura non può essere titolare di un reddito di lavoro dipendente secondo quella che è la normativa italiana avuto riguardo al fatto che mancano proprio gli elementi fondanti per stabilire che esiste, in capo alla stessa, una simile categoria reddituale<sup>9</sup>.

Si ritiene che possiamo dare per raggiunta una prima conclusione secondo cui *"... non costituiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente i compensi e le indennità che in base a clausole contrattuali devono essere riversati al datore di lavoro ..."*<sup>10</sup>.

Il compenso non rileva in capo al lavoratore subordinato, in virtù del principio generale, secondo cui non configurano un reddito imponibile le somme di cui il dipendente non ottenga, in alcun modo, la disponibilità: in altri termini, non ricorre il presupposto di tassazione previsto dal TUIR ovvero il possesso di un reddito, in denaro o natura, rientrante nelle categorie previste dalla normativa (risoluzione 5 luglio 1986, n. 8/1236, e risoluzione 15 febbraio 1980, n. 8/196 e risoluzione 17 maggio 1977, n. 8/166).

Questo significa che per la normativa domestica e nei rapporti puramente interni (Italia vs Italia) questa attribuzione reddituale rientra nella categoria del reddito di impresa.

### ***Il reddito erogato in conseguenza della reversibilità e l'articolo 23 del TUIR***

Senza dilungarci troppo diciamo che l'articolo 23 richiede un esame almeno delle seguenti fattispecie: 1) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato; 2) i compensi per

prestazioni artistiche o professionali svolte per conto delle società estere nel territorio dello Stato; 3) la lettera (C) dello stesso articolo 23 che dice che si considerano prodotti nel territorio dello Stato *"i redditi ... compresi quelli assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a e b del comma 1 dell'articolo 50 ..."* e questo è il punto centrale da esaminare.

In buona sostanza è lecito affermare che per dare un senso ed un collegamento tra la previsione di cui all'articolo 50 e quella di cui all'articolo 23 del TUIR dobbiamo sostenere la tesi secondo cui non siamo in presenza di un reddito di lavoro dipendente ma siamo comunque in presenza di un reddito prodotto nel territorio dello Stato (su questo l'articolo 23 del TUIR è chiarissimo) e quindi possiamo dire che, a chiunque sia erogato, quel tipo di compenso, quando viene erogato ad un non residente si considera prodotto in Italia e quindi, in linea di principio, detto compenso deve essere tassato in Italia.

Non pare del tutto convincente una diversa e che dica che per quanto concerne l'articolo 50 si deve fare una interpretazione strettamente letterale.

Interpretazione letterale significa dire che siccome i compensi reversibili sono esclusi dalla categoria dei redditi assimilati al lavoro dipendente è del tutto ovvio che detti compensi non ci sono nell'articolo 23 del TUIR (quindi i redditi riversati erogati a non residenti non sono mai redditi prodotti nel territorio dello Stato).

Non è del tutto accettabile questa interpretazione perché la norma dell'articolo 23 TUIR sembra tesa a includere tutto cercando di evitare dei vuoti e quindi, per come formulata essa sembra dire che quando il compenso viene erogato ad un non residente e ricade in quella fattispecie normativa, questo anche per raggiungere una esclusio-

9 Una società non può essere titolare di un simile reddito.

10 Ceppellini – Lugano, Opera citata.

ne da una specifica categoria che è quella del lavoro dipendente, si intende che lo stesso reddito “nasce” comunque nel territorio dello Stato (quindi in Italia) a prescindere da come detto reddito viene qualificato sul piano domestico.

In ragione di questa interpretazione avremmo la tassazione in Italia del compenso erogato salvo una clausola convenzionale che segua una strada diversa.

Una strada diversa, ma con conclusione identica, viene seguita da altra dottrina<sup>11</sup> che afferma come nel caso della società non residente priva di stabile organizzazione in Italia, l'azienda amministrata deve operare tale prelievo<sup>12</sup> in quanto il presupposto territoriale dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa è costituito, anche per le imprese non residenti, dalla residenza in Italia del soggetto che eroga il compenso (articolo 23, comma 2, lett. b), del Tuir).

A questo proposito, si rammenta che le convenzioni internazionali conformi al modello Ocse consentono allo Stato di residenza della società che eroga i compensi d'amministrazione di tassare i compensi corrisposti a residenti dell'altro Stato contraente in qualità di componenti dell'organo di gestione.

Sulla stessa strada si pone anche la norma di comportamento 169 dell'Associazione Dottori Commercialisti (siamo nel 2007) che ha concluso in modo preciso come segue; *“...Se invece il compenso è percepito da una società non residente e non è relativo ad una stabile organizzazione in Italia, trova applicazione la ritenuta d'imposta di cui all'articolo 24, comma 1 ter del D.P.R. 600/1973, dato che il presupposto territoriale dei redditi di collaborazione coordi-*

*nata e continuativa è costituito, anche per le imprese non residenti, dalla residenza in Italia del soggetto che eroga il compenso (articolo 23, comma 2, lettera b del Testo unico) ...”.*

La conclusione raggiunta dalla dottrina mi pare che vada nel senso della esistenza di un obbligo di tassazione dei compensi erogati.

### ***L'aspetto internazionale della questione***

*Le norme convenzionali che si ritiene di esaminare*

Sul piano internazionale le norme che potrebbero essere prese in considerazione solo le seguenti:

La norma di cui all'articolo 7 della convenzione eventualmente in essere (reddito di impresa) se accettiamo in ogni aspetto di qualificare il quantum erogato come reddito di impresa. Se prendiamo questa strada allora la tassazione del provento è di esclusiva competenza dello Stato di residenza percettore (l'articolo usa il termine “soltanto”) e non esiste alcuna potestà concorrente dello Stato italiano salva la esistenza in Italia di una stabile organizzazione che comporta un cambiamento di prospettiva.

L'articolo 16 della convenzione secondo il modello OCSE se pensiamo che in ogni caso il quantum erogato non muti la sua natura ovvero (pur in spregio di quanto abbiamo detto con la normativa interna) sia lecito sostenere che siamo in presenza di un reddito da amministratore anche quando il compenso è reversibile ad una società. In questo caso esiste un problema perché la norma pare riferirsi al reddito erogato a persone fisiche e non al reddito che viene erogato in ragione delle reversibilità alle persone giuridiche residenti fiscali all'estero. E' vero che la norma è vaga e anche

11 In questo senso mi pare orientato Sandro Cerato, *Compensi amministratori reversibili*, Euroconference, 2017.

12 La ritenuta alla fonte.

riferendosi a altre nazioni (rapporto Italia – Stati Uniti) la stessa viene interpretata nelle Technical Explanations di IRS dicendo che “... *This Article provides that a Contracting State may tax the fees and other compensation paid by a company that is a resident of that State for services performed by a resident of the other Contracting State in his capacity as a director of the company...*” e quindi si potrebbe pensare che nel termine “resident” ci stia tutto. Resta comunque vero che a ricoprire la carica (ed a rischiare) è sempre la persona fisica e non la società estera (quindi manca il punto per la società estera di “... *in his capacity as a director ...*”<sup>13</sup> e resta che sul piano interno quel compenso viene considerato comunque come reddito di impresa (questo è evidente da tutti i discorsi)<sup>14</sup>. Vogliamo precisare che questo concetto di diversità tra percettore della somma ed esecutore della prestazione non è una tesi (più o meno ardita) dello scrivente ma è ben chiaro alla Cassazione che ha detto “... *tale somma appare al contrario riconducibile alla figura del c.d. “compenso reversibile , vale a dire il compenso pagato ad un soggetto diverso rispetto all’esecutore della prestazione, ed in particolare alla società di appartenenza del soggetto che ha effettivamente svolto l’incarico di amministratore, la quale emette la relativa fattura ...*”. Quindi è evidente che la società estera manca della condizione espressa dalle parole “*in his capacity as a director*” perché non è per questa ragione che prende il compenso.

Articolo 22 della convenzione modello OCSE (altri redditi) se pensiamo che non vi siano altre norme applicabili al caso di spe-

cie. Si tratta di un articolo che non concede allo Stato della fonte (Italia) alcun diritto di tassare; quindi se inquadrano questi redditi (cosa comunque molto complessa) nell’ambito di questa norma la discussione è chiusa e con forza (discussione già difficile in ragione della norma interna – forse siamo nel reddito di impresa - ma che diventa impossibile considerata la norma convenzionale applicabile).

### ***Gli sviluppi recenti del tema***

Di grande rilievo appare la decisione della CTP di Milano e ci riferiamo con grande precisione alla sentenza della **CTP Milano n. 6357/2017**<sup>15</sup> che si è occupata di questi aspetti e lo ha fatto soffermandosi sul caso di una società italiana alla quale era stata contestata l’omessa applicazione delle ritenute a titolo d’imposta che sarebbero state dovute, secondo quanto eccepito, ai sensi dell’articolo 24, comma 1-ter, D.P.R. 600/1973, in misura pari al 30%, sui compensi deliberati per i componenti del proprio consiglio di amministrazione, ma pagati alla società estera di cui essi erano dipendenti in forza della prevista loro reversibilità.

Devo dire che la CTP di Milano accoglie il ricorso della società erogante annullando l’accertamento e afferma delle cose importanti che possiamo riassumere come segue:

La CTP indica in modo chiaro che non si configura imponible per un soggetto persona fisica una somma di cui questi non abbia in alcun modo la disponibilità e l’amministratore estero questi soldi non li ha mai visti (e non si vede per quale motivo debba pagare imposte vista la norma del TUIR che stabilisce il presupposto dell’im-

13 Il protocollo alla convenzione Italia – Olanda (per prendere un esempio tra molti) è chiaro: parla di componente del CDA e la società estera non è certamente tale (essa è solo il percettore del compenso).

14 I dubbi che solleva Crosti nel suo articolo che abbiamo citato sono certamente corretti e devono essere presi in considerazione.

15 Commentata in modo ampio da Fabio Landuzzi per Euroconference.

posta).

Sul fronte della disciplina convenzionale, poi, la norma di riferimento non è l'articolo 16, bensì l'articolo 7, proprio perché è acclarato che si tratta di compensi che sono riversati al datore di lavoro (la società estera) in forza di un rapporto contrattuale di lavoro dipendente esistente fra codesta società ed il manager.

Quindi gli importi erogati alla società estera sono somme da qualificare come redditi di impresa e non in altro modo.

Andando su questa strada diciamo che l'articolo 7, par. 1, della Convenzione Italia - Francia dispone che, in assenza di stabile organizzazione nell'altro Stato (Italia), i redditi d'impresa sono imponibili soltanto nello Stato di residenza del percettore (Francia).

Infine, a giudizio della CTP, la fattispecie deve essere inquadrata - diversamente dalla prospettazione fatta dall'Amministrazione - nell'ambito dell'articolo 50, comma 1, lett. b), Tuir: ossia, sono redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente i *“compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro (...)”*.

Secondo la norma citata, quindi, se i compensi sono riversati al datore di lavoro, non costituiscono reddito per il dipendente (neppure usando la categoria “assimilati”).

## - Conclusione

Alla luce di quanto abbiamo potuto dire in precedenza si ritiene che queste somme siano da qualificare come redditi diretta-

mente in capo al datore di lavoro estero.

La conseguenza di questa impostazione, come detto all'inizio di questo breve commento, è quella per cui si esce dal comparto del reddito di lavoro dipendente (o assimilato) e le somme erogate devono qualificarsi come dei compensi che la società non residente percepisce nell'ambito del reddito d'impresa.

Questo significa che, non avendo la società estera una stabile organizzazione in Italia, tale reddito non dovrebbe essere imponibile in Italia<sup>16</sup> e che nessuna ritenuta deve essere applicata.

<sup>16</sup> Questa conclusione è in linea, mi pare, con i dubbi espressi da Crosti, Il luogo di tassazione degli emolumenti ad amministratori non residenti riversati, Il Fisco 34 / 2014.



## Riallineamento valori civilistici e fiscali

di Luca Labano

*Dottore Commercialista*

Come è noto, con la Legge finanziaria 2008 (L. n.244/07) e il D.M. n.48/09, la disciplina fiscale dei soggetti che adottano gli IAS/IFRS è stata profondamente modificata con decorrenza dall'esercizio 2008 per i soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare. A seguito di tali modifiche, i soggetti IAS hanno abbandonato il sistema basato sul c.d. "principio di neutralità", introdotto dal D.Lgs. n.38/05, in favore della piena rilevanza fiscale dei valori di bilancio (c.d. "principio di derivazione"). Il nuovo art.83 del Tuir dispone, infatti, che per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili".

La modifica dei criteri fiscali ha fatto venire meno il precedente sistema improntato sul c.d. "doppio binario", che aveva generato

per diverse poste di bilancio il disallineamento tra i valori fiscali e quelli contabili. Da qui l'esigenza di prevedere un sistema di riallineamento dei valori per eliminare tali differenze, sia per semplificare gli adempimenti dei contribuenti, sia con l'obiettivo di mitigare gli effetti del regime transitorio disciplinato dal co.1 dell'art.15 del D.L. n.185/08.

Con le disposizioni contenute nei commi da 1 a 9 e 12-*bis* dell'art.15 del D.L. n.185/08, è stata pertanto introdotta la possibilità di riallineare i valori fiscali e civili che alla data del 31 dicembre 2007 risultavano disallineati in conseguenza del precedente regime di neutralità. In particolare, le divergenze tra valori civilistici e fiscali sia erano generate sia in sede di prima applicazione degli IAS sia "a regime", a seguito della precedente irrilevanza fiscale dei criteri di classificazione, qualificazione e imputazione temporale

degli IAS/IFRS.

Il riallineamento deve essere effettuato per le differenze derivanti: dall'adozione degli IAS/IFRS che non si sarebbero manifestate se il principio di derivazione rafforzata avesse trovato applicazione sin dal primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali.

Le modalità di esercizio dell'opzione per il riallineamento indipendentemente dal fatto che le divergenze affrancate siano quelle di cui alla lett.a) o alla lett.b) del co.3 dell'art.15 del D.L. n.185/08 e dal metodo scelto del "saldo globale" o "per singola fattispecie" (per le divergenze di cui alla lett.a) i co.4, 5 e 7 dell'art.15 del D.L. n.185/08 prevedono regole comuni le quali stabiliscono che: l'opzione per il riallineamento deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007- L'imposta sostitutiva prevista deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

La C.M. n. 8/E del 4 marzo 2010 prevede la possibilità di esercitare l'opzione per il riallineamento presentando una dichiarazione integrativa- Questa ha precisato che il contribuente che non avesse esercitato l'opzione nei modi e nei termini ordinari potrà avvalersi dello strumento della dichiarazione integrativa di cui all'art.2, co.8-*bis*, del DPR n.322/98 (c.d. "integrativa a favore"). Con riferimento alla disciplina dei riallineamenti per i soggetti IAS, l'Agenzia delle Entrate ritiene infatti che il mancato esercizio dell'opzione entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di manifestare tale scelta in sede di dichiarazione integrativa, in quanto il fatto che il contribuente non abbia indicato nella dichiarazione originaria gli elementi richiesti ai fini del perfeziona-

mento dell'opzione non significa che egli non volesse esercitare l'opzione stessa.

Come precisato dall'Agenzia, infatti, l'opzione per il riallineamento non è tanto finalizzata ad ottenere benefici in termini di tassazione quanto, piuttosto, a produrre effetti in termini di semplificazione contabile e fiscale, dato che consente alle imprese - mediante riallineamento - di non dover più gestire i disallineamenti tra valori civilistici e fiscali ancora presenti in bilancio.

Il riallineamento tra i valori civili e fiscali consiste nella possibilità di "allineare" il minor valore fiscale di un bene al maggior valore civilistico delle stesse. In questa ipotesi, operando per il riallineamento dei valori, è possibile, previo versamento di un'imposta sostitutiva ottenere il riconoscimento fiscale del valore civilistico. Per effetto di questo riallineamento le quote di ammortamento fiscalmente rilevanti potranno essere rideterminate.

Il comma 2-*ter* dell'articolo 176 del TUIR prevede la possibilità del soggetto conferitario di optare, in luogo del regime di neutralità, per l'applicazione "di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive ... sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta".

In ogni caso, l'applicazione dell'imposta sostitutiva è finalizzata esclusivamente ad ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori civilistici e non, invece, a trasformare un'operazione fiscalmente neutra in una operazione realizzativa. In questo contesto, il D.M. 25 luglio 2008 ha chiarito le modalità operative per riallineare le differenze esistenti tra il valore (civilistico) di iscrizione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nel bilancio della società conferitaria e l'ultimo valore (fiscale) del-

le stesse in capo alla società conferente in conformità a quanto previsto dal sopra citato comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR. In particolare questo provvedimento ha riconosciuto la possibilità di applicare la disciplina in esame per riallineare il valore civilistico e fiscale delle immobilizzazioni materiali ed immateriali classificabili ai numeri I e II della lettera B dell'attivo dello stato patrimoniale. Per effetto di questa previsione, quindi, potranno essere affrancati: tra le immobilizzazioni materiali: i terreni, i fabbricati, gli impianti, i macchinari, le attrezzature industriali e commerciali, gli altri beni, le immobilizzazioni in corso e gli acconti; tra le immobilizzazioni immateriali: i costi di impianto e ampliamento, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, i diritti di brevetto industriale, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, le concessioni, le licenze, i marchi e i diritti simili, l'avviamento, le immobilizzazioni in corso e gli acconti. Viceversa, sono esclusi dai valori affrancabili: gli oneri pluriennali; i c.d. "beni-merce" (ovvero i beni che costituiscono l'oggetto dell'attività svolta dall'impresa); le immobilizzazioni finanziarie (anche se connesse all'operazione di conferimento).

È importante ricordare che il riallineamento in esame può essere effettuato sia totalmente sia parzialmente (in questo senso, quindi, la decisione di affrancare i "disallineamenti" deve essere effettuata sulla base di opportune valutazioni di convenienza, considerando il risparmio fiscale che potrà derivare per effetto di questa scelta).

Nell'ipotesi di cessione, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero autoconsumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione, la plusvalenza o minusvalenza ai fini fiscali è calcolata con riferimento al costo del bene ante rivalutazione.

La rivalutazione non produce dunque alcun effetto ai fini fiscali, si determina conseguentemente un "doppio binario" collegato al calcolo di differenti quote di ammortamento civilistiche e fiscali nei periodi in cui la rivalutazione non ha ancora riconoscimento fiscale, con la necessità di effettuare lo stanziamento in bilancio delle imposte anticipate connesse alle differenze temporanee esistenti.

L'Organo amministrativo e, ove presente, l'Organo di controllo, sono dunque nuovamente chiamati in causa, in sede di predisposizione e controllo del bilancio dell'esercizio in cui avviene la rivalutazione, a "motivare" il criterio di rivalutazione adottato e ad "attestare" l'economicità del valore del bene post-rivalutazione; ciò in forza dell'espresso richiamo all'art. 11 della l. n. 342/2000 operato, come detto, dalla legge di bilancio 2017 (art. 1, comma 562, l. n. 232/2016). Posto che la norma stabilisce che i maggiori valori devono essere iscritti nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015, per i soggetti avente esercizio coincidente con l'anno solare il bilancio interessato dalla rivalutazione è quello chiuso al 31 dicembre 2016. La legge di rivalutazione non impone in capo all'Organo amministrativo alcun obbligo di perizia che supporti e motivi la determinazione dei nuovi valori rivalutati, tuttavia individua un limite massimo oltre il quale non è possibile rivalutare, rappresentato dal valore di mercato del bene o alternativamente dal valore ad esso attribuibile in base alla sua potenzialità economica all'interno del processo produttivo dell'impresa. È tuttavia fuori dubbio che la valutazione economica svolta da un esperto indipendente funge da strumento di tutela nei confronti degli Organi sociali, i quali, tra l'altro, devono attestare che l'iscrizione in bilancio dei maggiori valori non violi il principio cardine della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale sancito

dall'art. 2423 c.c.

Ancora una volta il Legislatore offre ai soggetti titolari di reddito di impresa indicati alle lett. a) e b), comma 1, art. 73 del Tuir, la facoltà già concessa da ultimo dalla legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (c.d. legge di stabilità 2016) di iscrivere in bilancio i maggiori valori attribuibili ai beni di impresa classificati tra le immobilizzazioni, materiali e immateriali, diversi da quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (c.d. beni merce), determinati secondo criteri valutativi in grado di fornire la rappresentazione a valori economici correnti dei beni oggetto di rivalutazione. Con riguardo alla metodologia ed ai requisiti di rivalutazione la legge di bilancio 2017 richiama, al comma 562, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nella l. n. 342 del 21 novembre 2000, nel Regolamento attuativo di cui al d.m. n. 86/2002 (e d.m. n. 162/2001 ivi richiamato) e nella l. n. 311 del 30 dicembre 2004.

L'art. 1, comma 556, della legge di bilancio 2017 stabilisce che possono effettuare la rivalutazione i soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, dunque le società di capitali, le società cooperative e quelle di mutua assicurazione, le società di cui ai Regolamenti CE n. 2157/2001 e n. 1435/2001, gli enti commerciali compresi i trust residenti nel territorio dello Stato e i soggetti equiparati, con espressa esclusione, tra essi, di quelli che per la redazione del bilancio adottano i principi contabili internazionali. Per questi ultimi, in luogo della rivalutazione, viene concessa la sola possibilità di "riallineare" il minore valore fiscale dei beni a quello maggiore civilistico già iscritto contabilmente, senza pertanto modificare la rappresentazione in bilancio dei beni stessi; tale facoltà può essere esercitata, oltreché dai soggetti *las adopter*, anche dai soggetti *Ita gaap*, come opzione alternativa alla rivalutazione (o congiunta

alla rivalutazione con riferimento a distinti beni).

L'ambito soggettivo della rivalutazione è poi esteso anche ai seguenti soggetti:

- le persone fisiche che esercitano attività produttive di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del Tuir, per i beni relativi all'attività commerciale esercitata;
- le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate;
- gli enti non commerciali, compresi i trust, per i beni relativi all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- i soggetti non residenti (persone fisiche, società ed enti, compresi i trust), relativamente ai beni appartenenti alle loro stabili organizzazioni in Italia;
- le imprese individuali e le società di persone in contabilità semplificata.

Con riferimento, infine, a quei soggetti che hanno partecipato ad operazioni straordinarie (conferimento, fusione e scissione, in qualità di beneficiaria), la Circolare 14/E chiarisce che la rivalutazione da parte della beneficiaria è ammessa anche per quei beni iscritti nell'attivo immobilizzato del bilancio della società dante causa, in applicazione del principio di continuità del possesso aziendale tra soggetto dante causa e avente causa.

Ai fini del rispetto del requisito dell'iscrizione in bilancio richiesto dalla legge, qualora i beni interamente ammortizzati non siano più esposti nello stato patrimoniale del bilancio, la loro collocazione tra le immobilizzazioni deve essere desumibile dalla nota integrativa, nella quale, ai sensi dell'art. 2427 del c.c., devono essere indicati i valori lordi e i relativi ammortamenti effettuati. Con specifico riferimento ai beni immateriali (ad esempio marchi, brevetti e licenze), invece, indipendentemente dalle risultanze

contabili, la rivalutazione può avere luogo solo se gli stessi risultano ancora tutelati giuridicamente dalle leggi vigenti in materia. In definitiva, per i beni interamente ammortizzati posseduti nell'esercizio in corso:

– beni materiali interamente ammortizzati: rivalutazione possibile se risultano ancora iscritti nello stato patrimoniale del bilancio o, in alternativa, nella nota integrativa e, per i soggetti "semplificati" se risultanti dal libro cespiti ammortizzabili (o registro acquisti Iva);

– beni immateriali interamente ammortizzati: indipendentemente dall'iscrizione in bilancio (stato patrimoniale o nota integrativa) la rivalutazione è possibile solo se i beni stessi sono giuridicamente tutelati;

La rivalutazione può interessare anche beni in relazione ai quali si è già usufruito di precedenti normative di rivalutazione intervenuta.

Per quanto riguarda il secondo caso, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

La recente manovra finanziaria, legge 145/2018, in sede di approvazione tra le varie novità ha previsto la possibilità, per le società di capitali e gli enti commerciali che non adottano i principi contabili internazionali, di rivalutare i beni e le partecipazioni posseduti dall'impresa, con esclusione degli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa. Tale rivalutazione genererà un maggior attivo in bilancio con la conseguenza di dover accantonare una quota equivalente la rivalutazione in una apposita "riserva da rivalutazione" in sospensione di imposta.

Tale maggior valore può essere affrancato con un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 10% in modo da renderla a tutti gli effetti una riserva distribuibile.

Il maggior valore dei cespiti rivalutati sarà riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dal terzo anno successivo a quello in cui è stata effettuata la rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili. Di conseguenza, in caso di vendita del bene, la plusvalenza o la minusvalenza saranno calcolate utilizzando come prezzo di riferimento il maggior valore del bene iscritto a seguito della rivalutazione.

Il processo di valutazione e di stima per la predisposizione del piano di ammortamento ai fini fiscali è notevolmente semplificato rispetto al processo riguardante il piano di ammortamento ai fini civilistici.

Se da un punto di vista civilistico il tema in discussione è stato disciplinato dalla normativa civilistica e dalle regolamentazioni comunitarie nazionali ed internazionali le cui finalità sono state esposte sopra, da un punto di vista fiscale la normativa ha subito notevoli varianti ed interpretazioni fino ai giorni nostri che, visti gli effetti attuali per provvedimenti in materia presi ancora anni fa, e i nuovi provvedimenti, vale la pena di ricordare anche per capire la logica che ha permesso di sostenere le strategie governative con l'emissione di provvedimenti di volta in volta approvati dall'Autorità fini fiscali possono differire pur rispettando entrambe le rispettive normative.

Le principali disposizioni fonti di disallineamento sono riferite a:

- inizio del processo di ammortamento

- limiti fiscali alla deducibilità di determinate immobilizzazioni
- la percentuale di ammortamento applicata
- il riconoscimento civilistico ma non fiscale del valore residuo dell'immobilizzazione da considerare ai fini della determinazione del costo ammortizzabile

In questi casi è necessario intervenire in sede di dichiarazione dei redditi con delle apposite variazioni in aumento.

Il primo caso a) si verifica, ad esempio, quando si acquista un bene durante l'ultima parte dell'anno, ma viene reso operativo solo nell'anno successivo. Il TUIR prevede che la quota di ammortamento fiscale del primo anno sia pari alla metà della quota annuale ammortizzata negli anni successivi. I principi contabili invece prevedono che si possa utilizzare l'aliquota ridotta alla metà solo nel caso in cui la quota così calcolata non si discosti significativamente da quella ottenuta ragguagliando in giorni il periodo di possesso. In questo caso si verificherà che la quota fiscale per il primo anno sarà pari a zero e, di conseguenza, andrà effettuata una variazione in aumento nel quadro RF del Mod. Unico. Tale operazione ha lo scopo di rilevare il minor componente negativo di reddito dato dalla differenza tra le diverse quote di ammortamento civilistica.

Il secondo caso b), relativo ai beni per i quali è riconosciuta una deducibilità fiscale limitata, rappresenta invece una differenza permanente.

Il terzo caso c), relativo al fatto che ai fini fiscali non è riconosciuto alcun valore residuo del bene, comporterà il riconoscimento di un maggior valore fiscalmente ammortizzabile, e di conseguenza una quota di ammortamento fiscale maggiore di quella civilistica. In questo caso, essendo stata eliminata a decorrere dal 01 gennaio

2008 la possibilità di dedurre quote di ammortamento fiscali maggiori di quelle imputate a conto economico, queste ultime saranno sempre prese come limite massimo e di conseguenza non sarà necessario effettuare alcuna rettifica in dichiarazione dei redditi.

Il quarto caso d), relativo all'applicazione di diversi coefficienti di ammortamento civilistico e fiscale genera differenze permanenti e implica, nel caso di maggior quota civilistica, una rettifica mediante una variazione in aumento nel quadro RF del Mod. Unico pari alla differenza tra le due quote, mentre nel caso di maggior quota fiscale non comporta alcuna rettifica in quanto, come spiegato sopra, la quota massima. In tale interpretazione il legislatore, dopo aver permesso di dedurre dei costi perché ritenuti coerenti con il principio di inerenza all'attività di impresa, di fatto vorrebbe che tali costi venissero ripresi a tassazione, ponendosi quindi quale artefice di Principio contabile OIC 55/2016, Approccio per componenti e separazione terreno-fabbricati nei bilanci redatti con le norme codicistiche alla luce dei nuovi principi contabili nazionali.

Una condizione di retroattività normativa a livello Costituzionale, si andrebbe anche a ledere il principio sancito dall' Art. 53 della Costituzione secondo il quale ogni contribuente è tenuto a contribuire alla spesa pubblica in ragione della sua capacità contributiva. Oltretutto la Cassazione in sua sentenza recita: *“Ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare precedenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto.”*

I maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva per la rivalutazione sono riconosciuti ai fini fiscali.

Le ultime leggi speciali hanno, però, previsto un periodo di "moratoria" degli effetti: per la rivalutazione perfezionata al 31.12.2019, i maggiori valori iscritti sono riconosciuti a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Ciò vale, ad esempio, ai fini:

- ✓ degli ammortamenti deducibili;
- ✓ della determinazione del plafond delle spese di manutenzione di cui all'art. 102 co. 6 del TUIR;
- ✓ della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 25.6.2002 n. 57, emanata a commento della disciplina di rivalutazione – con efficacia fiscale differita – di cui all'art. 3 della L. 448/2001), il recupero degli ammortamenti non dedotti avviene al termine dell'ammortamento civilistico, nei limiti delle quote annue determinate con i coefficienti ministeriali.

Esistono due criteri di ammortamento: l'ammortamento civilistico e l'ammortamento fiscale. L'ammortamento civilistico è regolamentato dagli artt. 2424, 2425 e 2426 del Codice Civile.

Negli artt. 2424 e 2425 sono stabiliti gli obblighi di iscrizione all'attivo di bilancio del costo dei cespiti e la relativa iscrizione al fondo di ammortamento nel passivo e i criteri da seguire per la loro valutazione.

Il punto 2 dell'art. 2426, invece, ne stabilisce il criterio di valutazione, sia per i beni strumentali materiali sia per i beni immateriali, stabilendo che il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve

essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.

L'ammortamento fiscale è invece regolamentato dal TUIR, ai seguenti articoli:

- ✓ art. 54, in riferimento agli ammortamenti realizzati da soggetti esercenti arti e professioni;
- ✓ art. 102, in riferimento agli ammortamenti dei beni materiali posseduti dalle imprese;
- ✓ art. 103, in riferimento agli ammortamenti dei beni immateriali posseduti dalle imprese;
- ✓ art. 164, in riferimento ai limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

L'inizio del periodo di ammortamento differisce nella disciplina civilistica da quella fiscale:

1. riguardo all'aspetto civilistico, infatti, nel Principio contabile n. 16 è stabilito che il processo di ammortamento inizia nel momento in cui il cespite è disponibile o pronto all'uso;
2. nell'aspetto fiscale, invece, il processo ha inizio nel momento in cui il cespite entra in funzione (art.102 c.1 TUIR).

Il Principio contabile n.16 consente di non procedere alla variazione in aumento se lo scostamento delle due quote di ammortamento calcolate non sia significativo (es. se l'acquisto avviene a metà esercizio).

Per i beni di costo unitario non superiore a Euro 516,46 non esistono regole diverse. Il Codice civile non tratta tali beni in maniera diversa dalle altre immobilizzazioni

materiali, a nulla rilevando il valore monetario.

Pertanto, l'ammortamento civilistico di tali beni prevede sempre l'imputazione allo Stato Patrimoniale del costo di acquisto e la determinazione, a fine esercizio, della quota di ammortamento.

È l'art.102 c.5 del TUIR che, per tali beni, dispone la possibilità della deduzione integrale del costo unitario a essi attribuito in unica soluzione, nell'esercizio in cui si è sostenuto tale costo.

### **-Sentenza Cassazione Civile n. 1232 del 21/01/2020**

Con istanze del 15 maggio 2012 e del 23 gennaio 2013, la società Contarina s.p.a. chiedeva il rimborso dell'importo complessivo di Euro 99.034,00 versato con F24 a titolo di imposta sostitutiva, ai sensi della L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 48 (legge finanziaria del 2008), sull'eccedenza extracontabile dedotta, ai sensi del t.u.i.r., art. 109, comma 4, lett. b), dal Consorzio Azienda Intercomunale Bacino TV3.

Essendo stati i maggiori valori iscritti dalla conferitaria sui beni strumentali materiali ed immateriali riconosciuti, in attuazione della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 242 a 245 (legge finanziaria 2007) (cd. *bonus* aggregazioni), dalla Direzione regionale del Veneto, in risposta all'interpello preventivo della società, la conferitaria sia nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di conferimento (anno 2008), sia in quella relativa al periodo d'imposta 2009, aveva dichiarato l'eccedenza extracontabile di Euro 825.282,00, ossia il medesimo valore dichiarato dal Consorzio conferente; dopo

avere provveduto al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta ai fini del recupero delle deduzioni extracontabili operate dal conferente fino al 31 dicembre 2007, aveva chiesto il rimborso di tale imposta sostitutiva, deducendo che, essendosi avvalsa del cd. *bonus* aggregazioni – che consentiva l'affrancamento gratuito dei disallineamenti tra i valori iscritti in contabilità dal conferitario e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto presso il conferente – già alla data del conferimento aveva iscritto in bilancio il ramo d'azienda oggetto di conferimento al valore di perizia di Euro 4.500.000,00, riallineando in tal modo i valori civili ed i valori fiscali, e che, non essendo subentrata nella posizione del conferente, non aveva ereditato le eccedenze extracontabili prodotte dal medesimo conferente negli esercizi precedenti.

Evidenzia, al riguardo, che la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 48 prevedeva la possibilità di riallineare il valore fiscale dei beni e quello, più elevato, di bilancio in presenza di costi dedotti in via extracontabile e che, nel caso di specie, il disallineamento tra valori civili e valori fiscali al momento dell'affrancamento era venuto meno per effetto del riconoscimento del diritto in capo alla contribuente di godere del cd. *bonus* aggregazioni; in forza di tale agevolazione, nel caso di operazioni di conferimento d'azienda in neutralità ex art. 176 t.u.i.r., si consideravano automaticamente riconosciuti ai fini fiscali i maggiori valori iscritti dalla conferitaria in bilancio, fino al limite massimo di 5 milioni di Euro, e, pertanto, avendo ottenuto parere favorevole per l'accesso a tale agevolazione, non sussisteva alcun disallineamento fra valore di bilancio e valore fiscale dei cespiti ammortizzati, che costituiva il presupposto impositivo giustificativo del pagamento dell'imposta sostitutiva, con la conseguenza che il versamento di detta ultima imposta costituiva pagamento indebito.

Ad avviso della ricorrente, infatti, l'agevolazione fiscale cd. *bonus* aggregazioni aveva riguardato l'intera differenza fra valori civili e fiscali del ramo d'azienda oggetto di conferimento, in quanto l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto del ramo d'azienda presso il conferente era pari ad Euro 1.038.752 e tale valore era già al netto delle deduzioni extracontabili effettuate ai sensi del t.u.i.r., art. 109, comma 4, lett. b), tenuto conto che le eccedenze extracontabili non sono altro che la differenza tra il valore civilistico dell'attività o della passività rispetto al loro valore fiscale "ridotti" per effetto dei maggiori ammortamenti o degli accantonamenti non contabilizzati nel bilancio ed imputati direttamente in dichiarazione fiscale nell'apposito prospetto.

In particolare, del citato art. 176 t.u.i.r., comma 1 stabilisce che i conferimenti di azienda effettuati da soggetti che operano in regime d'impresa non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze a condizione che: a) il soggetto conferente assuma quale valore fiscale della partecipazione ricevuta per effetto del conferimento l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita; b) il soggetto conferitario riconosca agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda ricevuta i medesimi valori fiscali ad essi attribuiti prima del conferimento; c) in sede di dichiarazione fiscale venga redatto un prospetto di riconciliazione da cui 3.6. Il citato D.M., art. 1 prevede, infatti, che *"Agli effetti dell'applicazione del regime d'imposta sostitutiva di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1987, n. 917 (Tuir), art. 176, comma 2-ter, assumono rilievo le differenze residue tra il valore d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione di operazioni di conferimento di azienda, ramo o complesso aziendale, classificati dal soggetto conferitario tra le immobi-*

*lizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto conferente"*.

Al comma 3 dell'art. 1 del suddetto decreto ministeriale è previsto, tuttavia, che non possono formare oggetto di affrancaimento nè i disallineamenti derivanti da deduzioni extracontabili effettuate ai sensi del t.u.i.r., art. 109, comma 4, nè eventuali altri disallineamenti relativi a beni già presenti nel bilancio della società conferitaria prima dell'operazione straordinaria (*"Per la parte delle differenze tra valori civili e valori fiscali originatisi presso il soggetto conferente per effetto delle deduzioni extracontabili risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi e trasferita al soggetto conferitario ai sensi del t.u.i.r., art. 176, comma 5, deve essere prioritariamente applicato il regime dell'imposta sostitutiva previsto dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 48, e dalle relative disposizioni di attuazione recate dal D.M. 3 marzo 2008 del Ministro dell'economia e delle finanze"*).

Conseguentemente, il regime di neutralità fiscale – che, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, deve considerarsi il regime naturale per i conferimenti d'azienda effettuati nell'esercizio di imprese commerciali – rende irrilevante ai fini fiscali l'eventuale iscrizione nelle scritture contabili del soggetto conferente o del soggetto conferitario di valori diversi da quelli fiscalmente riconosciuti e determina una netta separazione tra valori civilistici e valori fiscali.

Della legge finanziaria 2008, art. 1, comma 47 demanda al D.M. 25 luglio 2008 anche *"il coordinamento con le disposizioni recate dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 242 a 249, in materia di agevolazioni alle operazioni di aggregazioni aziendali"* (cd. *bonus* aggregazioni).

Tale ultimo beneficio, per le operazioni di conferimento d'azienda effettuate ai sensi dell'art. 176 t.u.i.r., consiste nel riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori dei beni strumentali, materiali ed immateriali e/o dell'avviamento, emergenti a seguito del conferimento, entro il limite massimo di 5 milioni di Euro.

Così delineato il quadro normativo, nella fattispecie in esame, secondo la prospettazione di parte ricorrente, l'agevolazione fiscale del cd. *bonus* aggregazioni, di cui la stessa ha fruito a seguito di positivo riscontro da parte della Amministrazione finanziaria, avrebbe eliminato il disallineamento tra valori civili e valori fiscali originatisi in capo al Consorzio conferente a seguito delle deduzioni extracontabili, atteso che l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto del ramo d'azienda presso il conferente, pari ad Euro 1.038.752, era già al netto delle deduzioni extracontabili effettuate.

Ai sensi del t.u.i.r., art. 109, comma 4, lett. b), e avrebbe, di conseguenza, fatto venire meno il presupposto impositivo che poteva giustificare il versamento dell'imposta sostitutiva.

Nella fattispecie in esame è pacifico che si è in presenza di differenze di valori derivanti in parte da deduzioni extracontabili (pari ad Euro 825.282), che sono state iscritte nel quadro EC della dichiarazione dei redditi del conferente e sono state trasferite alla società conferitaria e, pertanto, la società conferitaria, volendo esercitare l'opzione per il riallineamento delle differenze di valore, era tenuta a esercitare in via prioritaria l'opzione per il regime di imposizione sostitutiva di cui al comma 48 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, atteso che non possono formare oggetto di affrancamento ai sensi della medesima legge finanziaria 2008, art. 1, comma 47 i disallineamenti derivanti da deduzioni extracontabili.

La sentenza impugnata si sottrae, dunque, alle censure ad essa rivolte sia in relazione ai dedotti vizi di violazione di legge, sia in relazione al denunciato vizio motivazionale.

La Corte rigetta il ricorso.



## **Consiglio di presidenza della giustizia tributaria - Necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria**

di Maurizio Villani

*Avvocato Tributarista*

---

Nella cerimonia del 17 aprile 2020 di inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario 2020 il Presidente Antonio Leone ha esposto la situazione della giustizia tributaria riferita all'anno 2019.

In particolare, si è rilevata una diminuzione complessiva delle pendenze rispetto al 2018, con una percentuale che sfiora il 12%.

Per quanto attiene agli esiti delle decisioni, va rilevata una costante discreta prevalenza dei giudizi favorevoli all'Ufficio impositore, i quali, al netto della presenza media di un 14% di sentenze con esito parzialmente favorevole ad ambedue le parti, si sono attestati ad una percentuale media del 48%, contro il 38% di quelli pro contribuente.

Va rimarcato che l'indice con cui le senten-

ze di primo grado sono impugnate in appello rimane molto basso, superando di poco il 24%, ma quando ciò avviene la vittoria dell'Ufficio fiscale sale al 53%, conseguenza questa anche della più ampia tendenza all'impugnazione da parte di quest'ultimo rispetto al contribuente.

Non deve essere sottovalutata la crescente disaffezione degli italiani verso il sistema giudiziario del Paese nel suo complesso, in quanto si crede sempre meno alla possibilità di vedere riconosciute le proprie ragioni in un'aula di giustizia.

La pressione fiscale complessiva, secondo uno studio pubblicato il mese scorso da Ambrosetti, ha raggiunto il 64,8%, mentre la media europea è del 40,6%.

La pluralità di imposte e tributi rende il sistema impositivo italiano tra i più complessi e meno efficienti in Europa, per cui da tempo e da più parti si evidenzia la necessità di procedere ad una generale e strutturale riforma fiscale, che semplifichi tale meccanismo obsoleto.

Se sul fronte della semplificazione e della riduzione della tassazione non sono stati fatti passi significativi, nel contrasto all'evasione fiscale, invece, i cambiamenti sono più evidenti, soprattutto per quanto riguarda l'aspetto penale - tributario, per esempio con la c.d. "confisca per sproporzione" e l'introduzione delle principali fattispecie tributarie nel catalogo dei reati per cui è prevista la responsabilità dell'Ente.

Il "panpenalismo", invece, continua l'invasione, perché il ricorso alla detenzione pare essere ormai la panacea di tutti i mali che affliggono il Paese.

Stupisce che ciò avvenga in un Paese ripetutamente condannato dalla Corte di Strasburgo per la violazione dell'art. 3 CEDU.

Ci sono ripetuti attacchi a molti istituti di garanzia, come per esempio alle impugnazioni che si vogliono fortemente limitare, come lo stesso Presidente del Consiglio Conte, nella conferenza stampa di fine anno, ha ribadito la necessità di togliere un grado di giudizio al processo tributario, come peraltro confermato anche dal dibattito attualmente in corso nella maggioranza.

Sono segnali poco rassicuranti su cui è necessaria una profonda riflessione.

I giudici tributari attualmente in servizio sono 2730, mentre nel 2018 erano 2806.

Di questi, 1539 sono magistrati anche di altre giurisdizioni, mentre 1191 sono laici - togati.

Il Presidente Leone, nella succitata relazione, sottolinea che del personale di nuova

assunzione presso il MEF nessuna unità è stata destinata alla giustizia tributaria, mentre le risorse destinate al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria da quasi 20 anni sono rimaste immutate, se non addirittura ridotte.

Questi elementi potrebbero essere interpretati come sintomi di abbandono di una giurisdizione che dovrebbe essere nei primi pensieri del legislatore.

Appunto per questo è necessaria una generale e strutturale riforma della giustizia tributaria in cui il giudice tributario deve essere ed apparire indipendente dal MEF, perché la terzietà e l'imparzialità sono requisiti fondamentali.

Nella relazione si commentano sinteticamente i disegni di legge di riforma della giustizia tributaria attualmente in discussione presso le Commissioni Seconda e Sesta del Senato.

In tutti i disegni di legge non sono previste modifiche costituzionali e la giustizia tributaria è una giurisdizione speciale, affidata alla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più al MEF, in quanto si vuole eliminare il "conflitto di interessi" con il Ministero, parte interessata nel processo tributario.

Di fatto, un ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto da quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare, come quinta magistratura.

Sono previsti due gradi di merito e il giudizio di legittimità in Cassazione.

I giudici tributari dovranno essere giudici a tempo pieno e la loro assunzione avverrà per concorso pubblico.

Sul fronte del processo tributario, invece, si punta a valorizzare la fase istruttoria ed il contraddittorio in una prospettiva di maggiore tutela delle garanzie.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria è nettamente contrario alla proposta di affidare la giustizia tributaria alla Corte dei Conti, proposta che potrebbe presentare profili di incostituzionalità, come da più parti precisato.

Affidando alla Corte dei Conti la giurisdizione tributaria si priverebbe il contribuente del ricorso in Cassazione.

Non possono, quindi, trascurarsi i gravi contraccolpi che nel giro di qualche anno si produrrebbero ai danni dell'Amministrazione fiscale e dei contribuenti per la scomparsa del ruolo nomofilattico svolto dalla Corte di Cassazione che, interpretando il diritto e la giurisprudenza costituzionale e sovranazionale su materie complesse quali quelle fiscali, si assume l'incessante compito di chiarire i limiti e la portata delle norme e fungere da faro per i giudici di merito.

In linea di massima, quindi, lo stesso Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria riconosce la necessità e l'urgenza di riformare strutturalmente la giustizia tributaria, che non deve più dipendere dal MEF e deve essere affidata a giudici a tempo pieno, ben retribuiti (non come oggi a 25 euro nette a sentenza depositata !!) e vincitori di concorso pubblico.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria ha approvato in Plenum una risoluzione del 22 ottobre 2019, richiamata nella relazione del 17 aprile 2020, in cui si sottolinea, però, la necessità di "graduare" gli interventi, per evitare che siano disperse le professionalità acquisite e per non umiliare ingiustamente un'intera categoria di lavoratori che sino ad oggi hanno gestito la giustizia tributaria.

La soluzione che il Consiglio di Presidenza prospetta è quella di un "ricambio" graduale dell'attuale componente giudicante con giudici tributari assunti per concorso mano che si creano le vacanze in pianta or-

ganica.

Il tutto nel segno di una progressiva ed adeguata forma di trasmissione del sapere tributario.

Si aggiunga, inoltre, che la soluzione prospettata andrebbe incontro anche ad esigenze di bilancio che, nell'attuale momento economico, non sono proprio di poco conto.

Personalmente, non sono d'accordo con la suddetta proposta di "ricambio" graduale perché lo stesso Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, nella seduta del 22 ottobre 2019, ha fatto presente che annualmente, per rinunce e raggiunti limiti di età, nelle commissioni tributarie c'è una contrazione della pianta organica del 7%, vale a dire circa 200 unità per anno.

Ora, se dei 2730 giudici tributari, oggi in servizio, se ne vanno in pensione 200 all'anno bisognerà aspettare 13 anni e mezzo per avere un ricambio totale !!!.

Tempo troppo lungo per avere una generale e complessiva riforma, che peraltro avrebbe un costo inferiore rispetto ad oggi, perché in tutti i disegni di legge presentati il numero massimo dei nuovi giudici tributari è di 800 – 1000 rispetto agli attuali 2730.

In conclusione, dopo che sarà risolta la fase pandemica Covid-19, speriamo nel più breve tempo possibile, si dovrà necessariamente affrontare e risolvere l'altrettanto grave crisi economica, con le riforme strutturali sino ad oggi colpevolmente ignorate, tra le quali la riforma della giustizia tributaria, per consentire al cittadino – contribuente di potersi difendere davanti ad un giudice terzo ed imparziale, non più dipendente dal MEF ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri (art. 111, secondo comma, della Costituzione).



## Quale ammortizzatore sociale

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

La necessità di individuare il corretto ammortizzatore sociale e i relativi parametri da rispettare, specie nel periodo attuale, diventano questioni indispensabili per tutti i datori di lavoro alle prese con l'attuale periodo di crisi economica straordinaria, causata dal Coronavirus.

La domanda a cui occorre dare risposta è, allora, la seguente:

- A chi spetta la Cassa Integrazione e quale tipo di ammortizzatore sociale è necessario attivare.

Nel suo eterno equilibrismo, il legislatore ha previsto una serie di differenti ammortizzatori sociali, al fine di includere una platea sempre più vasta di destinatari (più vasta, ma non completa), e riorganizzando da ultimo la materia col D.Lgs. 148/2015,

norma, ancora oggi regolarmente in vigore, a parte le precisazioni intervenute col D.L. 18/2020, nickname: Cura Italia.

E quali sono gli ammortizzatori sociali in essere?

- 1) Cassa Integrazione Guadagni Ordinaria, per gli amici, CIGO**
- 2) Cassa Integrazione Guadagni Straordinaria, CIGS**
- 3) Fondi di Solidarietà Bilaterali**
- 4) Fondi di Solidarietà Bilaterali Alternativi**
- 5) Fondo di Integrazione Salariale (prima ancora, residuale), meglio noto come FIS**
- 6) Cassa Integrazione Guadagni in Deroga, CIGD, o CIG in deroga, che è più sem-**

## plice

Insomma, un bel ginepraio, non c'è che dire!

L'ipotesi "ammortizzatore unico" è restata una Chimera; il governo si è dimostrato ben lungi dall'assomigliare, anche lontanamente, al Bellerofonte di omerica visione, e ha semplificato alla sua maniera; ossia: complicando.

Non basta, piove sul bagnato: siccome il marasma nazionale non sembrava sufficiente, ci si sono messe di buzzo buono anche tutte le varie regioni, predisponendo degli accordi quadro diversificati.

Alla faccia del noto *hashtag uniticelafaremo!*

Comunque, al fine di conoscere l'ammortizzatore sociale da attivare con riferimento alle varie realtà aziendali, occorrerà valutare sia la tipologia di aziende che la loro forza lavoro.

## DIPENDENTI

Incominciamo subito col dire che le categorie di lavoratori interessate sono praticamente tutte:

- ✓ Operai
- ✓ Apprendisti professionalizzanti
- ✓ Impiegati
- ✓ Quadri
- ✓ Contratti di inserimento
- ✓ Contratti di solidarietà
- ✓ Soci delle cooperative di produzione e lavoro

Restano esclusi:

- ✓ Lavoratori a domicilio

## ✓ Dirigenti

Sono inclusi lavoratori a tempo parziale, lavoratori intermittenti e con contratto a tempo determinato. L'integrazione spetta con riferimento alle normali ore e/o giornate lavorative ordinariamente previste dal proprio contratto.

Spariscono, i precedenti difformi termini di anzianità statuiti dai vari ammortizzatori sociali, che dovrebbero possedere i dipendenti: è richiesto solo che i lavoratori destinatari risultassero in forza alla data del 23 febbraio 2020, o comunque risultino essere assunti entro il 17 marzo (novità introdotta dal Decreto Liquidità).

Alcuni altri importanti chiarimenti, prima di passare alle aziende interessate.

## Malattia

L'INPS chiarisce che se lo stato di malattia insorge durante l'intervento integrativo concesso a zero ore, il lavoratore continua a godere del trattamento integrativo: l'attività è totalmente sospesa e il lavoratore non deve neanche comunicare il proprio stato di malattia.

Se lo stato di malattia è antecedente l'inizio della sospensione si possono verificare due ipotesi:

1. se tutto il personale va in CIGO, anche il lavoratore in malattia entra nel trattamento ordinario dalla data di inizio dello stesso
2. se la sospensione non riguarda tutto il personale dell'unità produttiva, il lavoratore continua a beneficiare dell'indennità di malattia, se previsto dalla legislazione vigente.

Se si tratta di CIG per riduzione e non per sospensione, prevale l'indennità di malattia.

**Infortunio**

Si sostituisce il trattamento dell'integrazione con l'indennità INAIL.

**Maternità**

Le lavoratrici in CIG sono ammesse all'indennità di maternità se, tra la data di inizio della CIG e quella di inizio presunto della maternità, non sono trascorsi più di 60 giorni.

Viceversa, le lavoratrici già in maternità proseguono regolarmente con tale indennità.

**Assegni familiari**

Continuano regolarmente a essere erogati, salvo nel periodo in cui si percepisca anche l'assegno ordinario FIS.

**Ferie e Permessi**

Prima cosa da ribadire per l'ennesima volta: non è assolutamente obbligatorio far utilizzare tutte le ferie e i permessi maturati e non goduti dai dipendenti, prima di collocarli in CIG.

Nella CIG per sospensione, le ferie non maturano; nella CIG per riduzione, maturano per la quota parte lavorata.

**Anzianità**

Decorre normalmente in costanza di CIG, anche con riguardo all'erogazione di eventuali scatti.

**TFR**

Matura regolarmente in costanza di CIG.

**Mensilità aggiuntive**

Nel caso di CIG in sostituzione (zero ore), non maturano, posto che la relativa indennità è versata dall'INPS nel conteggio della retribuzione ordinaria del mese di riferimento. Questo potrebbe risultare una sorta di fregatura per il dipendente, nel caso si andasse a sfiorare il massimale. In ogni caso, se nell'anno vi sono stati 3 mesi di CIG, la mensilità aggiuntiva spetta per i residui 9/12.

Nella CIG per riduzione, maturano per la quota parte lavorata.

**AZIENDE**

Nell'era del Coronavirus, la causale è: "EMERGENZA COVID-19", e non necessita di essere documentata: è dimostrata, come si suol dire, in *re ipsa*...

Quel che interessa è sapere esattamente quali sono gli strumenti a cui i vari dipendenti delle diverse aziende possono accedere.

**CIGO – CASSA INTEGRAZIONE GUADAGNI ORDINARIA**

- ✓ imprese industriali manifatturiere, di trasporti, estrattive, di installazione di impianti, produzione e distribuzione dell'energia, acqua, gas e telefonici
- ✓ cooperative di produzione e lavoro
- ✓ imprese dell'industria boschiva, forestale e del tabacco
- ✓ cooperative agricole e consorzi
- ✓ imprese addette al noleggio e alla distribuzione dei film

- ✓ oleifici
- ✓ imprese produttrici di calcestruzzo
- ✓ imprese addette all'armamento ferroviario
- ✓ imprese industriali degli enti pubblici
- ✓ imprese industriali e artigiane dell'edilizia e affini
- ✓ imprese industriali e artigiane di escavazione e lavorazione di materiale lapideo

### **CIGS – CASSA INTEGRAZIONE GUADAGNI STRAORDINARIA**

Vi rientrano, solo a patto di avere avuto più di 15 dipendenti di media nel semestre precedente la domanda, le seguenti tipologie di aziende:

- ✓ Imprese industriali, comprese quelle edili e affini
- ✓ Imprese artigiane
- ✓ Imprese appaltatrici di servizi di mensa o ristorazione
- ✓ Imprese appaltatrici di servizi di pulizia, anche se costituite in forma di cooperativa
- ✓ Imprese dei settori ausiliari del servizio ferroviario
- ✓ Imprese cooperative di trasformazione di prodotti agricoli e loro consorzi
- ✓ Imprese di vigilanza
- ✓ Imprese dell'editoria
- ✓ Imprese del trasporto aereo e di gestione aeroportuale
- ✓ Partiti e movimenti politici

Inoltre, vi rientrano, ma, in questo caso, solo a patto di **avere avuto più di 50 dipendenti di media nel semestre precedente la domanda**, le seguenti tipologie di aziende:

- ✓ Imprese esercenti attività commerciali, comprese quelle della logistica
- ✓ Agenzie di viaggio e turismo, compresi gli operatori turisti

Attenzione: sulla base del Cura Italia, chi sospende la CIGS, può chiedere la CIGO, fermi restando gli altri parametri.

### **FONDI DI SOLIDARIETÀ BILATERALI**

Costituiti su iniziativa delle Organizzazioni Sindacali comparativamente più rappresentative, sostanzialmente concernono quelle imprese che non sono coperte dalla CIGO e dalla CIGS. Riguardano le imprese con più di 5 dipendenti.

### **FONDI DI SOLIDARIETÀ BILATERALI ALTERNATIVI**

Sono appunto in "alternativa" rispetto a quelli precedenti, con riferimento però solo ai settori dell'artigianato e della somministrazione del lavoro. Parliamo sempre di più di 5 dipendenti di media.

### **FIS – FONDO DI INTEGRAZIONE SALARIALE**

Il FIS, sostanzialmente, subentra dal 2016 al Fondo di Solidarietà Residuale, ampliando la platea dei destinatari: quest'ultimo concerneva le aziende che occupavano mediamente più di 15 dipendenti; il FIS interviene a partire dalle aziende che occupano mediamente più di 5 dipendenti.

Precisazione concernente il calcolo dei parametri dimensionali:

- Nel computo della media dei dipen-

denti vanno inclusi tutti, ossia anche i dirigenti e gli eventuali apprendistati che non avrebbero diritto all'integrazione salariale

Ovviamente, nel caso di dipendenti a tempo parziale, il calcolo va riproporzionato, come pure per i contratti a tempo determinato.

Superfluo precisare che non si conteggiano collaboratori e parasubordinati in genere.

### **CIGD – CASSA INTEGRAZIONE GUADAGNI IN DEROGA**

Gli attuali destinatari, individuati dal Cura Italia, sono:

- ✓ Tutte le aziende del settore privato (inclusi gli enti del terzo settore e gli studi professionali), che non hanno accesso ad alcuna delle altre forme di integrazione salariale, anche perché magari hanno raggiunto i limiti prima che si manifestasse l'emergenza Coronavirus.
- ✓ Vi rientra, dunque, anche chi ha un solo dipendente.
- ✓ Restano esclusi soltanto i datori di lavoro domestico.

### **Importo dell'indennità**

80%, ma sempre entro i massimali annualmente stabiliti dall'INPS

### **Durata**

Si tratta di 9 settimane che non fanno cumulo con eventuali trattamenti di integrazione salariale già in essere e che, nel caso di Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna, vanno ad aggiungersi al mese già previsto nel precedente decreto legge 9/2020 (per

gli ex Comuni in "Zona Rossa" sono invece 3 mesi oltre alle 9 settimane).

### **Domanda**

La domanda si presenta alle regioni in cui ha sede l'azienda. Se un'azienda ha sede in 4 regioni diverse e sospende l'attività in tutte, la domanda va presentata in ciascuna di esse. Le aziende che hanno sede in più di 4 regioni, presentano la domanda direttamente al livello centrale al Ministero.

Siccome le domande vanno alle regioni che poi autorizzano la CIG (entro le successive 48 ore, dice il decreto, ma non ci crede nessuno), è indispensabile verificare il relativo Accordo Quadro appositamente sottoscritto in questo periodo.

### **Semplificazione?**

Il Cura Italia stabilisce di mandare l'informativa ai sindacati, attendere 3 giorni, dopo di che se non arriva l'accordo, si procede lo stesso con la domanda. Tale accordo non è necessario per le aziende fino a 5 dipendenti.

Ebbene, nella pratica le cose non sono affatto così semplici.

I) In talune regioni (esempio: Lombardia e Toscana), quei 3 giorni sono diventati 5

II) In altre regioni (esempio: Lazio), anche chi ha fino a 5 dipendenti, pur non avendo l'obbligo dell'accordo, ha comunque l'obbligo di trasmettere un'informativa ai sindacati

E ancora:

- Più tempo del normale (4 mesi) per fare la domanda che può retroagire fin dallo scorso 23 febbraio... previsione abbastanza inutile nella pratica

- Possibilità di presentare le domande anche per periodi di sospensione/riduzione del lavoro che si verificano nei prossimi mesi; l'importante è che le 9 settimane si collochino nel periodo che sta tra il 23 febbraio e il 31 agosto
- Niente pagamento del contributo addizionale
- Accesso dei lavoratori intermittenti per le giornate di lavoro effettuate in base alla media dei 12 mesi precedenti (però, esempio, la regione Liguria parla dei 3 mesi precedenti)
- Dopo aver ricevuto il provvedimento di autorizzazione, compilazione e trasmissione (tutto direttamente su programma INPS) dei nuovi modelli "SR 41", entro 6 mesi (altro termine superfluo); nessun

obbligo di firma da parte dei dipendenti; meno dati da inserire; possibilità di usare un singolo modello anche per più mensilità

- Nulla vieta al datore di lavoro di anticipare le somme (per quanto, se uno manda in cassa integrazione, in generale, è proprio perché non ha i soldi per pagare gli stipendi)

Infine, le domande sono lavorate in ordine cronologico di arrivo e soggette a disponibilità finanziaria; ossia, speriamo che i fondi bastino per tutti (difficile dirlo, specialmente se incominciano ad arrivare le domande anche per i calciatori della serie A); ciò anche perché, nel Decreto Liquidità – sequel del Cura Italia – il famigerato *bazooka* è stato caricato a salve... altro che potenza di fuoco.



## Termini sospesi anche per gli accertamenti con adesione – Calcolo per la proposizione del ricorso

di Alessandra Rizzelli

*Avvocato Tributarista*

---

### **1. Sospensione dell'attività di controllo degli uffici degli enti impositori e sospensione dei termini processuali.**

Come noto, con gli articoli 67 e 83 del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 70 del 17/03/2020 e in vigore a partire dal 17 marzo 2020, recante *“Misure di potenziamento del servizio sanitario e di sostegno economico per le famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”*, denominato decreto *“Cura Italia”*, è stata prevista la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo degli uffici degli

enti impositori nonché la sospensione dei termini processuali.

In particolare, il comma 1 dell'art. 67 del D.L. n. 18/2020 ha espressamente previsto che: *“Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori.”*

L'art. 83, comma 2, del citato decreto, invece, nel prevedere la sospensione dei termini di impugnazione dal 9 marzo al 15 aprile 2020, ha testualmente stabilito: *“Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è dif-*

*ferito alla fine di detto periodo.”.*

Successivamente, con l’articolo 36 del D.L. 08 aprile 2020, n. 23, il termine del 15 aprile è stato prorogato all’11 maggio 2020.

Orbene, a seguito dei suddetti interventi legislativi, è sorta la problematica se anche all’accertamento con adesione, quale istituto deflattivo, si applichi la sospensione dei termini processuali, così come disciplinata dall’art. 83 del D.L. n. 18/2020.

Ad esprimere parere favorevole all’applicazione della sospensione dei termini processuali anche all’accertamento con adesione è stata l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, che di seguito verrà esaminata.

Peraltro, indipendentemente dai chiarimenti così come espressi nella suddetta circolare, a parere di chi scrive, si ritiene applicabile:

- ✓ o la sospensione dei termini processuali, laddove si tenga in considerazione la data del 31 maggio 2020, quale termine di sospensione dell’attività degli enti impositori;
- ✓ o, in ogni caso, il calcolo del residuo dei 60 giorni per la proposizione del ricorso, a seguito di proposizione dell’accertamento con adesione, a partire dal 12 maggio 2020, e tanto in virtù dell’interpretazione testuale dell’art. 83, comma 2, del D.L. n. 18/2020, nel modo che di seguito verrà esposto.

## **2. Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 6/E del 23 marzo 2020**

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 6/E del 23 marzo 2020 è intervenuta offrendo i primi chiarimenti sulla *“Sospensione dei termini e accertamento con adesione – Articoli 67 e 83 del decreto legge 17 marzo 2020, n.*

*18 (c.d. decreto “Cura Italia”).*

Con tale circolare è stato chiarito che la sospensione dei termini si applica anche all’accertamento con adesione con la conseguenza che, al termine di impugnazione si applicano cumulativamente:

- ✓ sia la sospensione del termine di impugnazione <<per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell’istanza del contribuente>>, prevista ordinariamente dal comma 3 dell’articolo 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997;
- ✓ sia la sospensione prevista dall’art. 83 del decreto (ovvero di quanto previsto dal successivo articolo 36 del D.L. 08 aprile 2020, n. 23, con il quale il termine del 15 aprile è stato prorogato all’11 maggio 2020).

Da tanto ne discende che, dalla notifica dell’avviso di accertamento, nell’ipotesi di presentazione dell’istanza di accertamento con adesione, occorrerà calcolare ai fini del termine ultimo per la presentazione del ricorso:

- ✓ i 60 giorni per l’impugnazione dell’atto impositivo;
- ✓ i 90 giorni relativi all’istanza di accertamento con adesione;
- ✓ i 64 giorni di sospensione previsti dall’art. 36 del D.L. 08 aprile 2020, n. 23 (ovvero la sospensione dei termini processuali dal 09 marzo 2020 all’11 maggio 2020).

Ad esempio, nel caso di un avviso di accertamento notificato il 03 dicembre 2019 e di istanza di accertamento con adesione presentata il 13 gennaio 2020, il termine per la proposizione del ricorso scade il 04 luglio 2020, considerato che:

1. alla data del 13 gennaio 2020 sono trascorsi 41 giorni dei 60 previsti per la proposizione del ricorso;

2. dal 13 gennaio 2020 iniziano a decorrere i 90 giorni di sospensione previsti dall'articolo 6, comma 3, D.Lgs. n. 218 del 1997, cui vanno sommati i residui 19 giorni risultanti dal precedente punto 1;

3. essendo intervenuta, dal 09 marzo all'11 maggio 2020, la sospensione dei termini processuali, alla data del 09 marzo risultano decorsi soltanto 55 giorni dei 90 e i rimanenti 35 giorni, unitamente ai residui 19 utili per produrre ricorso, iniziano a decorrere dal 12 maggio 2020, per cui il termine ultimo per la proposizione del ricorso è il 04 luglio 2020.

### **2.1. Sospensione dell'accertamento con adesione sino al 31 maggio 2020**

Altra ipotesi potrebbe essere quella dell'applicazione della sospensione dell'accertamento con adesione sino alla data del 31 maggio 2020, con la conseguenza che i termini per il calcolo dei 90 giorni o del residuo dei 90 più il residuo dei 60 giorni per la presentazione del ricorso, comincerebbero a decorrere a far data dall'01 giugno 2020.

Tanto in virtù del fatto che, come innanzi precisato, l'art. 67, comma 1, del D.L. n. 18/2020 ha previsto la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori, con la conseguenza che sino al 31 maggio 2020 gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, in considerazione del periodo emergenziale, così come sollecitati anche da istruzioni interne volte ad evitare lo svolgimento delle attività sopra indicate, al fine di non sollecitare spostamenti fisici

da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente, non svolgeranno quasi sicuramente attività in contraddittorio con il contribuente e/o suoi rappresentanti.

### **2.2. Calcolo del residuo dei 60 giorni per la presentazione del ricorso a far data dal 12 maggio 2020.**

Infine, poiché vi è chi ritiene che, non essendoci stata un'espressa previsione normativa riguardante l'applicazione della sospensione processuale dal 09 marzo 2020 all'11 maggio 2020 anche per l'accertamento con adesione, che la circolare dell'Agenzia delle Entrate non ha carattere normativo, che nell'ipotesi di applicazione della sospensione feriale dei termini anche all'accertamento con adesione, laddove l'Agenzia delle Entrate si era espressa in senso favorevole (Circolare 65/E del 2001), viceversa la Corte di Cassazione (sentenza n. 11632 del 05 giugno 2015) ha ritenuto non applicabile il suddetto termine di sospensione, con la conseguenza di doversi distinguere una sospensione amministrativa da una sospensione giudiziaria, si dovrà comunque, senza ombra di dubbio, tenere in considerazione la data del 12 maggio 2020 per il calcolo del residuo dei giorni restanti per la proposizione del ricorso, a seguito del decorso dei 90 giorni per l'accertamento con adesione.

Tanto anche in considerazione di quanto previsto dall'art. 83, comma 2, del D.L. n. 18/2020, che testualmente prevede: *“Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo.”*.

Tornando all'esempio fatto prima di un ricorso notificato il 03 dicembre 2019, per il quale l'accertamento con adesione è stato presentato il 13 gennaio 2020, ovvero 19 giorni prima dello spirare del termine dei 60 giorni previsti per la presentazione

del ricorso, una volta scaduti i termini per l'accertamento con adesione alla data del 13 aprile 2020, considerato che il decorso del termine (ovvero dei 19 giorni residui) ha inizio durante il periodo di sospensione e che, pertanto, l'inizio stesso è diffe-

rito alla fine di detto periodo (11 maggio 2020), occorre calcolare i 19 giorni residui a far data dal 12 maggio 2020, con la conseguenza che il termine per la presentazione del ricorso scade il 30 maggio 2020.

## Ostacoli previsti dalla normativa interna per ottenere il rimborso IVA: la Corte UE chiarisce alcuni aspetti

Commento a Corte di Giustizia UE (II Sezione), Sentenza cause riunite C-13/18 e C-126/18 del 23 aprile 2020



di Luca Mariotti e Lorenzo Tortelli

Dottore Commercialista e Dottore in Economia

La Corte di giustizia Ue, con la pronuncia a cause riunite C 13/18 e C 126/18 del 23 aprile 2020 affronta alcune questioni relative al diritto di rimborso IVA per corretta applicazione delle direttive europee. All'indomani della pubblicazione della pronuncia la rivista on line dell'Agenzia delle Entrate ne ha ricavato principi legittimanti la riduzione delle garanzie e dei diritti dei contribuenti europei per disposizioni interne. Senza voler al momento esprimerci su questa lettura fin troppo parziale vorremmo cercare di ricostruire il percorso logico seguito dai magistrati eurounitari ed esprimerci solo su questi.

### - La questione

La sentenza decide su due cause riunite e precisamente *Sole-Mizo Zrt. (C-13/18)* *Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)* contro *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ovvero l'autorità fiscale e doganale ungherese.

Le due domande di pronuncia pregiudiziale (*ex art. 267 TFUE*) in esame, presentate dal Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged e dal Tribunale amministrativo e del lavoro di Szekszárd, riguardano la portata del diritto ad essere risarciti per l'inadempimento, da parte di uno Stato membro (l'Ungheria), degli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione. Nello specifico le domande, presentate nei procedimenti in essere tra due società ungheresi e la Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane dello stesso Paese membro, riguardano la legittimità di una prassi nazionale stabilita dal governo ungherese al fine di compensare i soggetti passivi dell'IVA per l'applicazione di una condizione

sancita da una legge nazionale che è stata successivamente dichiarata dalla Corte contraria al diritto dell'Unione.

La norma che già nelle conclusioni dell'Avvocato Generale Gerard Hogan (depositate in data 11 settembre 2019) viene considerata come riferimento è l'articolo 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Tale articolo infatti prevede quanto segue: *«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante»*.

Il rimborso era stato richiesto nel caso specifico, come detto, per un motivo particolare, ovvero la declaratoria di illegittimità, proprio da parte della Corte UE, di alcune disposizioni della Legge IVA ungherese.

Ed infatti con sentenza resa nel procedimento C-274/10 del 28 luglio 2011, la Corte UE dichiarava contrario all'articolo 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 («direttiva IVA») l'articolo 186, paragrafo 2, della legge sull'IVA ungherese, in vigore tra il 1o gennaio 2008 e il 26 settembre 2011, mediante il quale il rimborso dell'IVA detraibile eccedente - ossia l'importo che residua dopo che l'IVA dovuta è stata sottratta da quella detraibile - era subordinato al pagamento integrale delle operazioni che avevano generato l'IVA detraibile («condizione degli acquisti pagati»).

In seguito con l'ordinanza C-654/13 del 17 luglio 2014 («ordinanza Delphi») la Corte si esprimeva anche sugli interessi dovuti sui rimborsi. Nell'ordinanza si affermava infatti che il diritto dell'Unione, e in particolare l'articolo 183 della direttiva IVA, deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa e alla prassi di uno Stato membro che esclude il pagamento di interessi sull'importo relativo all'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile entro un termine ragionevole a causa di una disposizione nazionale considerata contraria al diritto dell'Unione. La Corte affermava inoltre che, in mancanza di una normativa dell'Unione in questo settore, spetta al diritto nazionale determinare, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, le modalità di pagamento di tali interessi.

In virtù di quanto stabilito mediante l'ordinanza Delphi e delle modifiche al diritto domestico scaturite a seguito del procedimento C-274/10 le due società ungheresi si erano attivate presentando, con distinti ricorsi, alle autorità tributarie competenti una richiesta di pagamento degli interessi sugli importi dell'IVA detraibile eccedente che non erano stati rimborsati in tempo a causa dell'applicazione della precedente condizione degli acquisti pagati.

Tuttavia, la complessità della normativa in esame unitamente al ritardo con il quale l'amministrazione finanziaria ungherese procedeva al rimborso degli interessi maturati, rendevano necessario l'intervento della Corte di Giustizia UE che era dunque investita da una serie di questioni pregiudiziali poste da rispettivi giudici a quo. Il Giudice di Lussemburgo, viste le analogie, riteneva utile riunire i procedimenti in un'unica soluzione.

### **- Il presunto contrasto con le regole eurounitarie**

Tutte le eccezioni dei ricorrenti si snodano sui riferimenti alle disposizioni della direttiva IVA (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183), e ai principi di equivalenza, di effettività e di proporzionalità.

La prima questione, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, si muove dal presupposto che l'autorità tributaria nazionale non abbia commesso una violazione (omissione) — ossia, non sia incorsa in alcuna mora per quanto attiene alla parte non recuperabile dell'IVA dovuta sugli acquisti non pagati dei soggetti passivi — in quanto, all'epoca della decisione di detta autorità tributaria nazionale, la normativa nazionale in contrasto con il diritto comunitario era in vigore e la Corte di giustizia ha dichiarato solo in seguito l'incompatibilità con il diritto comunitario del presupposto in essa stabilito. La prassi nazionale ha quindi accolto come quasi conforme alla legge l'applicazione di tale presupposto stabilito nella normativa nazionale in contrasto con il diritto dell'Unione finché il legislatore nazionale lo ha formalmente abrogato.

La doglianza successiva riguarda il fatto che la norma ungherese, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, distingue a seconda che l'autorità tributaria non abbia rimborsato l'imposta nell'osservanza delle disposizioni nazionali allora vigenti — risultate poi contrarie al diritto comunitario — o se ciò sia avvenuto in violazione delle medesime. In dipendenza di tale criterio l'entità del tasso degli interessi maturati sull'IVA il cui rimborso non ha potuto essere chiesto entro un termine ragionevole a motivo di un presupposto di diritto nazionale dichiarato contrario al diritto dell'Unione dalla Corte di giustizia, viene riferita a due periodi distinti: a) nel primo periodo, i soggetti passivi hanno il diritto di percepire l'interesse di mora soltanto al tasso di base applicato dalla Banca centrale, tenuto presente che, essendo in quel momento ancora in vigore la normativa ungherese contraria al diritto comunitario, le autorità tributarie ungheresi non hanno agito illegittimamente non autorizzando il pagamento, entro un termine ragionevole, dell'IVA indicata nelle fatture b) nel secondo periodo, dev'essere corrisposto un interesse pari al doppio del tasso di base applicato dalla Banca centrale — applicabile in caso di mora nell'ordinamento giuridico dello Stato membro di cui trattasi— solo per il pagamento tardivo degli interessi di mora dovuti sul primo periodo.

Viene poi contestata la regola che prevede come data iniziale per il calcolo degli interessi di mora maturati ai sensi delle disposizioni dello Stato membro relative al pagamento tardivo degli interessi di mora sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione non la data originaria di maturazione degli interessi sull'IVA, bensì un momento successivo, considerando in particolare che la domanda di pagamento degli interessi sulle imposte trattenute o non rimborsate in violazione del diritto dell'Unione costituisce un diritto soggettivo che trae origine direttamente dal diritto dell'Unione stesso.

Si contesta poi il principio per il quale il cittadino ungherese deve presentare una domanda separata in caso di richiesta di pagamento degli interessi maturati a seguito di infrazione dovuta a mora dell'autorità tributaria, mentre in altri casi di richiesta di pagamento degli interessi di mora tale domanda separata non è necessaria in quanto gli interessi sono concessi d'ufficio.

Inoltre viene sottoposta al vaglio della Corte la normativa ungherese che prevede la perdita del diritto di percepire l'interesse composto (interesse sugli interessi), dovuto sul pagamento tardivo degli interessi sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione secondo quanto statuito dalla in merito alle richieste di pagamento degli interessi sull'IVA che non rientravano nel periodo di dichiarazione dell'IVA interessato dal termine di decadenza stabilito per la presentazione della domanda straordinaria, in quanto detti interessi erano maturati in precedenza.

Queste ed altre questioni, da ritenere correlate alle principali (ed alcune, minori, anche difficilmente comprensibili nella traduzione.....) si trovano quindi a confronto coi principi della Legislazione IVA eurounitaria.

### **- Il rapporto tra disposizioni europee violate e il diritto al rimborso**

Per i Giudici europei il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione<sup>1</sup>.

Con un principio ampio e che non ammette deroghe la Corte si esprime poi sul diritto al rimborso precisando che qualora uno Stato membro abbia prelevato imposte in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo dell'imposta indebitamente riscossa, ma anche di qualunque onere sia da porre in rapporto diretto con tale imposta.

---

1 Sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 24 e giurisprudenza ivi citata.

Sotto questo profilo si arriva alla considerazione degli interessi, precisando che il diritto al rimborso comprende le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata dell'imposta.<sup>2</sup>

In relazione quindi al diritto al rimborso, comprensivo di interessi, il punto (36) della sentenza fissa come principio quello dell'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, con gli interessi, le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione discende dal diritto dell'Unione medesimo.<sup>3</sup>

#### **- La modalità di reintegro in punto di interessi.**

Prima di tutto va detto che il perimetro delle regole comunitarie viene precisato (anzi, ribadito) ai punti (43) e (44) della sentenza, in maniera che pare netta e ben definita.

Si si afferma infatti che il principio di effettività richiede che le norme nazionali riguardanti il calcolo degli interessi eventualmente dovuti in caso di domanda di rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione non abbiano l'effetto di privare il soggetto passivo di un rimborso adeguato per la perdita derivante dall'indisponibilità delle somme.<sup>4</sup>

In tale contesto, infatti, il pagamento degli interessi dovrebbe servire a compensare le perdite finanziarie generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme. Occorre allora che le modalità di versamento degli interessi siano stabilite in modo che l'onere economico degli importi dell'imposta illegittimamente trattenuti possa essere compensato. Ciò in diretta applicazione del principio di neutralità fiscale<sup>5</sup>.

Questi ultimi due punti della sentenza applicano quindi i principi di effettività e di neutralità e forniscono un quadro piuttosto netto del contesto interpretativo.

La Corte ha dunque precisato che per quanto riguarda il tasso di interesse da applicare per garantire un risarcimento integrale, tale tasso dovrebbe corrispondere a quello che un soggetto passivo avrebbe pagato per ottenere da un ente creditizio l'importo corrispondente all'IVA detraibile eccedente. È possibile presumere che il tasso di interesse applicabile sia pari al tasso applicato dalla banca centrale competente per prestiti a brevissimo termine, purché detto tasso sia aumentato per riflettere il margine normalmente applicato dagli enti creditizi. Infatti, se un soggetto passivo dovesse prendere in prestito una somma di

2 Sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 25 e giurisprudenza ivi citata.

3 Sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 26 e giurisprudenza ivi citata.

4 V., in tal senso, sentenza del 18 aprile 2013, Irimie, C565/11, EU:C:2013:250, punto 26 e giurisprudenza ivi citata.

5 V., in tal senso, sentenze del 16 maggio 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C191/12, EU:C:2013:315, punti 24 e 27, e del 28 febbraio 2018, Nidera, C387/16, EU:C:2018:121, punti 24, 25 e 29.

denaro per risolvere un problema di flusso di cassa causato dal fatto di non aver ottenuto il rimborso dell'IVA detraibile eccedente, tale soggetto dovrebbe pagare un tasso superiore a quello applicato dalla banca centrale competente, in quanto quest'ultimo tasso è disponibile soltanto per enti creditizi.

Alla luce del ragionamento esposto la Corte ha pertanto dichiarato quanto segue: *“il principio del primato del diritto dell'Unione deve essere interpretato, in una situazione come quella descritta dai giudici del rinvio, nel senso che osta ad una prassi nazionale che calcola gli interessi dovuti per risarcire il danno causato dall'applicazione della condizione degli acquisti pagati sulla base di un tasso corrispondente a quello applicato dalla banca centrale competente alle principali operazioni di rifinanziamento, senza aumentare tale tasso per riflettere quello che un soggetto passivo, diverso da un ente creditizio, avrebbe potuto ottenere per prendere in prestito lo stesso importo, né prevedere interessi per compensare l'erosione monetaria, in relazione al valore del risarcimento dovuto, quando quest'ultimo è stato calcolato a partire dalla data in cui tale danno è maturato in modo definitivo”*.

#### **- Il termine per il rimborso e la certezza del diritto**

Tra le altre questioni sottoposte al vaglio dei Giudici di Lussemburgo vi è inoltre la domanda pregiudiziale con la quale i giudici del rinvio ungheresi chiedono se il diritto comunitario, in particolare i principi di effettività e di equivalenza, sia da considerarsi ostativo alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione (nella fattispecie quinquennale) le domande di pagamento degli interessi sull'Iva detraibile eccedente, trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale in seguito dichiarata contraria al diritto dell'Unione.

Le argomentazioni si snodano con riferimento ai principi di effettività e di equivalenza. Più un altro, citato tra le righe: quello della certezza del diritto. Principio quest'ultimo altrettanto degno di tutela, evidentemente.

Per quanto concerne il principio di effettività, la Corte ricorda di aver già più volte riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata.

La parola “ragionevoli”, seppur indeterminata quantitativamente, va allora sottolineata. Infatti solo termini “ragionevoli” non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione. Ciò anche nel caso in cui lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale,

dell'azione esperita <sup>6</sup>.

Il criterio della certezza del diritto diviene allora determinante. Ragionando a contrario e citando precedente giurisprudenza la Corte ricorda come la possibilità di proporre una domanda di rimborso delle eccedenze dell'IVA senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto proprio col principio della certezza del diritto. Tale principio, in ambito tributario, esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione<sup>7</sup>.

La Corte ha già dichiarato che appare ragionevole un termine nazionale di decadenza triennale, che decorra dalla data del pagamento contestato<sup>8</sup>.

Nel caso di specie, la prassi nazionale Ungherese aveva subordinata il diritto di chiedere il pagamento degli interessi sull'eccedenza IVA detraibile, trattenuta dallo Stato in violazione del diritto dell'Unione, a un termine di prescrizione quinquennale che decorreva dalla data in cui è entrata in vigore la normativa nazionale che ha introdotto una procedura di rimborso relativa a tale eccedenza.

Per quanto detto allora una tale prassi nazionale rispetta i requisiti derivanti dal principio di effettività.

Per quanto concerne, in secondo luogo, il principio di equivalenza, la Corte si limita ad osservare che essa stessa non dispone di alcun elemento tale da mettere in dubbio la conformità a tale principio della prassi nazionale oggetto del procedimento principale, in quanto la domanda di pagamento di interessi è subordinata allo stesso termine di prescrizione quinquennale, non rilevando che la domanda sia fondata su una violazione del diritto dell'Unione o sull'inosservanza del diritto interno avente un oggetto e una causa analoghi.

Alla luce di quanto esposto la Corte ha dunque risposto alla questione prospettata dichiarando che i principi di effettività e di equivalenza *“non ostano a una prassi nazionale che priva definitivamente i soggetti passivi della possibilità di chiedere interessi di mora in quanto il termine di prescrizione per presentare tale domanda è scaduto, se tale termine di prescrizione i) non è irragionevolmente breve e ii) si applica anche ai pagamenti tardivi di debiti relativi a danni causati da una disposizione che viola una legge nazionale superiore”*.

---

6 Sentenza del 14 giugno 2017, *Compass Contract Services*, C38/16, EU:C:2017:454, punto 42 e giurisprudenza ivi citata.

7 Sentenza del 21 gennaio 2010, *Alstom Power Hydro*, C472/0, EU:C:2010:32, punto 16.

8 Sentenza dell'11 luglio 2002, *Marks & Spencer*, C62/00, EU:C:2002:435, punto 35 e giurisprudenza ivi citata.

### **- La questione degli interessi di mora e la necessità di una domanda di rimborso**

Con un'ulteriore questione l'attenzione della Corte viene invece posta sulla possibilità che i principi di effettività e di equivalenza debbano essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale che impone ai soggetti passivi, per ottenere interessi di mora, di presentare una domanda a carattere straordinario, mentre in altri casi in cui sono dovuti interessi di mora la stessa non è necessaria, in quanto tale tipo di interessi è concesso automaticamente.

La Corte precisa che in questo contesto si parla non degli interessi che si applicano sull'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, bensì degli interessi di mora previsti dal codice di procedura fiscale ungherese<sup>9</sup>, che sono applicabili nel caso di ritardo, da parte dell'amministrazione, nel pagamento di un importo il cui rimborso è richiesto dal soggetto passivo.

Così come già rilevato dall'avvocato la Corte rileva che il versamento di tali interessi è conseguenza diretta non dell'obbligo, ai sensi del diritto dell'Unione, di compensare le perdite derivanti dall'indisponibilità dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, bensì del superamento di un termine previsto dalla normativa interna e legato alla presentazione della domanda di rimborso.

E in questo contesto un principio generale precisato al punto (64) va sottolineato, visto che sul punto riporta alle elaborazioni già illustrate in precedenza. Quello per cui *“Resta nondimeno che quando, come nel procedimento principale, il debito trae la sua origine dalla violazione del diritto dell'Unione da parte di uno Stato membro, il principio di effettività esige che quest'ultimo corrisponda interessi di mora nel caso di pagamento tardivo di detto debito da parte dell'amministrazione, in mancanza dei quali gli Stati membri non sarebbero indotti a compensare in tempo utile gli effetti di tale violazione subiti dai soggetti passivi”*.

Detto questo la Corte, in applicazione del principio di effettività, ritiene ragionevole che gli interessi siano pagati solo se attivati con un'apposita domanda. Questa costituisce infatti una condizione che non è ritenuta tale *“da rendere praticamente impossibile l'esercizio del diritto al rimborso dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione”*.

Di conseguenza la Corte esplicita il principio secondo cui *“i principi di effettività e di equivalenza debbano essere interpretati nel senso che non ostano ad una prassi nazionale che impone ai soggetti passivi di presentare una domanda straordinaria quando chiedono interessi di mora, qualora tale requisito si applichi ugualmente a prescindere dal fatto che*

---

9 All'articolo 37, paragrafi 4 e 6.

*il danno all'origine del debito il cui pagamento è tardivo sia derivato da una violazione del diritto dell'Unione o del diritto nazionale".*

### **- Conclusioni**

Le questioni affrontate nelle due cause riunite sono varie e complesse. Sono tra l'altro legate a una vicenda di precedente illegittimità di regole interne ungheresi che ha aperto specifiche problematiche.

La lettura della Corte tuttavia è di rilievo assoluto e questa sentenza non mancherà certo di essere menzionata nella futura giurisprudenza europea, soprattutto con riferimento ai criteri di effettività, equivalenza e proporzionalità.

Come detto la nostra amministrazione finanziaria si è già affrettata a precisare le conclusioni favorevoli alla possibilità di acquisire gettito. In particolare viene sottolineata la possibilità di limitare l'accesso ai rimborsi, pure dovuti, con domande apposite previste dal diritto interno. Ciò in particolare laddove il principio di effettività viene interpretato nel senso che non osta a una prassi di uno Stato membro che subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito a titolo di rimborso dell'eccedenza Iva trattenuta in violazione del diritto dell'Unione.

La specificità della questione, la peculiarità della vicenda e le molte sfaccettature interpretative sui vari aspetti rendono la lettura della rivista dell'Agenzia del tutto legittima ma non necessariamente sovrapponibile a contesti applicativi differenti.

A nostro modesto avviso invece un aspetto da sottolineare con ancor maggiore rilievo è quello per cui la Corte, richiamando precedenti sentenze, affianca al (anzi coniuga il) principio di effettività in riferimento alla certezza del diritto. Ricordando che i rapporti tributari devono definirsi in un termine ragionevole.

Ed allora ci chiediamo, con riferimento evidentemente ai tributi armonizzati, cosa ne sarà di regole come quella introdotta nel recente decreto "Cura Italia" (in procinto ci auguriamo di essere rivista nella legge di conversione) che porta i termini di accertamento, tra tempi ordinari, nuova norma sul contraddittorio preventivo e due anni di proroga previsti dal decreto, a ben sette anni e mezzo.....

## Il giudice dell'esecuzione decide sulla legittimità di possibili vizi formali

*Commento a Corte di Cassazione SS.UU., Ordinanza n.7822 del 14 aprile 2020*



di Maurizio Villani e Lucia Morciano  
*Avvocati Tributaristi*

### 1. Premessa

Nel presente contributo verrà analizzata l'ordinanza n.7822 della Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, pronunciata il 14 Aprile 2020, che ha enucleato dei principi di diritto per dirimere il contrasto relativo all'individuazione della giurisdizione competente, tributaria o ordinaria, in ipotesi di esecuzione forzata tributaria.

Precisamente, secondo il Supremo Consesso, alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce in relazione all'atto esecutivo, adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumono verificati fino alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento o fino al momento dell'atto esecutivo; mentre rientra nella cognizione del giudice ordinario la cognizione delle questioni relative alla forma e alla legittimità formale dell'atto esecutivo.

I giudici di legittimità, prima di giungere all'enunciazione di tali principi ermeneutici, hanno posto alla base del proprio *iter* logico quanto affermato in precedenza dalla Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'ordinanza n.13913/2017 e, altresì, dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 114/2018 - quest'ultima, in particolare, ha un valore pregnante, atteso che ha attuato delle recenti modifiche al complesso quadro normativo che regola l'individuazione della competenza del giudice tributario e di quello ordinario in materia di esecuzione.

Il dettato normativo di riferimento, ossia il D.lgs n.546/1992, all'art. 2, esclude dalla competenza delle Commissioni tributarie tutte le questioni, successive alla notifica della cartella di pagamento, afferenti l'esecuzione forzata.

Di converso, tali limitazioni di giurisdizione, sono compensate dal disposto normativo dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, recante un elenco(suscettibile di interpretazione estensiva) di atti impugnabili innanzi al Giudice tributario.

Per maggior completezza e chiarezza espositiva, si riportano di seguito gli articoli di riferimento.

Articolo 2

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

*1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.*

*2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.*

*3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.*

Articolo 19

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni.

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; (2)

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

**2. Cass. S.U. N. 7822/2020: Sulla illegittimità del pignoramento presso terzi per la sussistenza di possibili vizi formali decide il giudice dell'esecuzione**

Come rilevato in premessa, l'ordinanza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 7822 del 14.04.2020 ha completato il principio espresso in precedenza dalla sentenza delle stesse Sezioni Unite, n. 13913/2017, secondo cui la competenza del giudice tributario, nella fase dell'esecuzione forzata tributaria, ricade solo sulle impugnazioni aventi ad oggetto atti dell'esecuzione forzata (come il pignoramento) che non sono preceduti da una valida notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento, ovvero sia quando l'atto dell'esecuzione tributaria è il primo atto della pretesa tributaria conosciuto dal contribuente.

Invero, i giudici di legittimità hanno espresso il seguente principio di diritto : *“Sulla illegittimità del pignoramento presso terzi per la sussistenza di possibili vizi formali decide il giudice dell'esecuzione. Successivamente, solo se necessario, interverrà il giudice tributario per la valutazione nel merito della pretesa. In tema di giurisdizione, per il pignoramento presso terzi, priorità al giudice dell'esecuzione mentre la commissione tributaria interviene in via subordinata”*.

### **2.1. Il caso**

Il caso in esame trae origine da un conflitto di giurisdizione sorto su un atto di pignoramento presso terzi su istanza dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Più nel dettaglio, tale provvedimento esecutivo era stato notificato a un'impresa a seguito del mancato pagamento di due cartelle per canoni su concessioni demaniali.

L'impresa ricorreva dinanzi al Giudice dell'Esecuzione eccependo, in primo luogo, l'inammissibilità di tale provvedimento atteso che il soggetto indicato come terzo pignorato era inesistente a seguito della cancellazione delle società del gruppo dal registro delle imprese; in secondo luogo, nel merito, l'impresa ricorrente, rilevava la nullità dell'atto di pignoramento per il venir meno dei due titoli presupposti nelle due cartelle esattoriali.

Il giudice dell'esecuzione declinava la propria competenza, in quanto l'impresa opponente lamentava la nullità della notifica delle cartelle di pagamento e, pertanto, la controversia doveva essere devoluta dinanzi alla Commissione tributaria.

Dall'altra parte, la CTP adita, riteneva che nel caso di specie, l'impresa ricorrente avesse avuto già contezza della pendenza della pretesa tributaria e, pertanto, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale di Roma, la cognizione della controversia doveva essere riservata alla giurisdizione del giudice ordinario.

Per tale ragione, per dirimere tale contrasto in tema di giurisdizione, il giudice tributario

rimetteva gli atti alle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione.

## **2.2. Iter motivazionale dell'ordinanza**

La Suprema Corte, prima di giungere all'enunciazione del principio di diritto, ha ripercorso l'*excursus* giurisprudenziale in materia di delimitazione della giurisdizione del giudice tributario e ordinario.

In via preliminare, però, il Supremo Consesso, ritenendo opportuno evidenziare che assumesse rilevanza l'ordine con cui le domande erano state poste da parte attrice dinanzi al giudice ordinario, ha rilevato che *“quando vengono proposte domande con nesso di subordinazione, in sede di esame delle domande il giudice adito deve interrogarsi e decidere sulla giurisdizione con riferimento alla domanda proposta in via pregiudiziale, atteso che la questione di giurisdizione sulla domanda subordinata può venire in rilievo solo quando egli abbia deciso sulla domanda pregiudiziale in modo da rendere necessario, in conformità alla richiesta della parte e, dunque, restando sciolto il nesso di subordinazione, l'esame della domanda subordinata. Il che accade se la domanda principale venga rigettata nel merito o per ragioni di rito (e, in questo secondo caso, la decisione lasci la controversia per la domanda subordinata davanti al giudice adito, in quanto il processo non si chiuda davanti al giudice per effetto della pronuncia di rito)”*.

Ciò posto, a parere dei giudici di legittimità, si deve ritenere che : *“poichè lo strumento del conflitto è diretto a determinare in modo vincolante fra le parti la giurisdizione, il potere di regolare la giurisdizione si debba esercitare da parte delle Sezioni Unite prescindendo dal nesso di subordinazione, cioè con riferimento a tutto il cumulo di domande, giacchè sussiste l'esigenza di assicurare che la questione di giurisdizione sia risolta una volta per tutte sull'intera controversia e considerato che l'esercizio del potere delle Sezioni Unite può e deve avvenire senza che esse scioglano, contro la volontà dell'attore, il nesso di subordinazione, di modo che Esse debbono rimettere le parti davanti alla giurisdizione riconosciuta esistente sulla domanda principale e dichiarare eventualmente quella di un altro giudice sulle domande subordinate. Ma ciò solo subordinatamente allo scioglimento, con la sua decisione, del nesso di subordinazione da parte del giudice della giurisdizione dichiarata sulla domanda principale”*.

Nel caso di specie il Tribunale di Roma aveva declinato la giurisdizione su tutte le domande senza prendere posizione sul nesso di subordinazione nè espressamente nè implicitamente e, allo stesso modo, aveva operato il giudice tributario.

Ciò posto, il Collegio, passando alla disamina del conflitto giurisdizionale, ha sottolineato la necessità d'individuare la giurisdizione prima sulla domanda principale e, quindi, seppur in via condizionata, sulle subordinate.

I giudici di legittimità, nell'iter motivazionale della sentenza che ha portato all'enucleazione del citato principio ermeneutico, hanno posto alla base due sentenze: in prima battuta, hanno esaminato e fatti propri i principi di diritto dell'ordinanza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, n.13913/2017 e, in secondo luogo, hanno messo in evidenza l'incidenza di una recente pronuncia additiva della Corte Costituzionale, la n.114 del 2018, che ha aggiunto un elemento di novità per quanto riguarda la linea di demarcazione tra giurisdizione tributaria e ordinaria.

Inoltre, a parere degli scriventi, per avere un quadro completo dell'argomento oggetto di contrasto giurisprudenziale, appare opportuno anche esaminare il contenuto della sentenza della Suprema Corte, a Sezioni Unite, n.34447/2019, mettendola a sistema, altresì con l'ordinanza in commento (Cass.S.U.n.7822/2020); così facendo, con un raffronto di tali pronunce, si metteranno in rilievo analogie e differenze contenutistiche e di principio.

Ciò posto, tali pronunce verranno esaminate nel dettaglio nei paragrafi che seguono.

#### **a) I principi della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 13913/2017**

La Suprema Corte, a Sezioni Unite, nell'ordinanza n.7822 del 14 Aprile 2020, nella sua parte motiva ha evidenziato preliminarmente che già in precedenza la Cassazione, sempre a Sezioni Unite, con l'ordinanza n.13913 del 2017 si era pronunciata sulle implicazioni del dato normativo in materia di giurisdizione.

Dapprima, nella citata decisione, i giudici di legittimità hanno richiamato il quadro normativo vigente:

- ✓ art. 2 D.lgs n.546/1992 , che attribuisce in generale alle Commissioni Tributarie, per i giudizi di merito, la giurisdizione in materia tributaria, sottolineando, nel secondo periodo del comma 1, che *“Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 20 settembre 1973, n. 602, articolo 50, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo D.P.R.”*;
- ✓ art. 19 D.lgs n.546/1992, che reca l'elenco degli atti impugnabili davanti alle Commissioni Tributarie, suscettibile, secondo la consolidata giurisprudenza, di ampliamento per interpretazione estensiva (in relazione, ad esempio, ad ogni atto autoritativo contenente una ben individuata pretesa tributaria a carico del contribuente);
- ✓ art. 49, comma 2, D.P.R. n.602/1973, prevede che il procedimento di espropriazione forzata nell'esecuzione tributaria è regolato *“dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione”* in quanto non derogate dal capo II del medesimo Decreto del Presidente della Repubblica e con esso compatibili;

- ✓ art. 57 D.P.R.n.602/1973, che stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'articolo 615 c.p.c. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall'articolo 617 c.p.c., ove siano relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo;
- ✓ art. 9, comma 2 c.p.c., che attribuisce al tribunale (in via generale e residuale) la competenza esclusiva delle cause in materia di imposte e tasse.

Orbene, dall'esame di tale quadro normativo, le Sezioni Unite nella citata ordinanza (Cass.S.U.n.13913/2017) hanno affermato che : *“si evince, in ordine al riparto di giurisdizione (sostanzialmente nello stesso senso, ex plurimis, Cass. n. 18505 del 2013), che: 1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2, comma 1, secondo periodo; articolo 9 c.p.c., comma 2); 2) le opposizioni all'esecuzione di cui all'articolo 615 c.p.c., concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario (articolo 9 c.p.c., comma 2); 3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'articolo 617 c.p.c., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario (articolo 9 c.p.c., comma 2); 4) le opposizioni di terzo all'esecuzione di cui all'articolo 619 c.p.c., si propongono al giudice ordinario (Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58; articolo 9 c.p.c., comma 2)”*.

Conseguentemente, il Supremo Consesso, nell'ordinanza n. 13913/2017, ha anche rilevato che rimaneva aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi qualora il giudizio abbia a oggetto la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo e, in particolare, ove il contribuente, di fronte al primo atto dell'esecuzione forzata tributaria (cioè all'atto di pignoramento), eccepisca di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo.

A tal proposito, le Sezioni Unite 2017, hanno precisato che sul punto sussistevano due orientamenti opposti:

in base al primo orientamento, più risalente, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria e *“l'opposizione, pertanto, e' ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario (ai sensi dell'articolo 2, comma 1, secondo periodo e articolo 19 - estensivamente interpretato -del Decreto Legislativo n. 546 del 1992)”*;

in base a un secondo orientamento, più recente, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante

un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n.602 del 1973, articolo 57 e degli articoli 617 e 9 c.p.c., perché la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento (come, a esempio, un atto di pignoramento), restando irrilevante il vizio dedotto e, pertanto, anche quando detto vizio venga indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento, dovendo in tale ipotesi, il giudice ordinario verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del conseguenziale pignoramento basato su crediti tributari.

Ebbene, le Sezioni Unite hanno risolto il contrasto a favore del primo orientamento, ponendo alla base del proprio *decisum* ragioni di carattere letterale sistematico.

In particolare, dal punto di vista letterale, le Sezioni Unite 2017 hanno osservato che :

- l'art. 2 D.lgs n.546/1992 individua il *discrimen* tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella "notificazione della cartella di pagamento" , pertanto, prima di tale notifica, la controversia è devoluta al giudice tributario, e, successivamente, al giudice ordinario;

- per l'effetto, l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto dalla suddetta notificazione, integra una opposizione ai sensi dell'articolo 617 c.p.c, perché si situa prima della notificazione della cartella di pagamento. E invero, ciò che rileva ai fini della giurisdizione non è se, in punto di fatto, la cartella (o un altro degli atti equipollenti richiesti dalla legge) sia stata o meno effettivamente notificata( in quanto la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione che è un "*secundum eventum*"), ma il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella);

- l'orientamento secondo cui è ammissibile davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento incentrata sulla mancata notifica della cartella di pagamento o degli atti assimilabili, è in contrasto con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 57, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 617 c.p.c., riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo;

e ancora, non appare convincente ripartire la giurisdizione in base al *petitum* formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente(cioè nel senso della giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento e della giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento),in quanto, a dire del Supremo Consesso, "*non solo il petitum sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione*

*di continuità nell'iter procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma nella specie sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove (come prospettato dalla parte) l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente”;*

- ammettere davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento per omessa notifica della cartella appare comunque in contrasto con il menzionato divieto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 57.

Inoltre, dal punto di vista sistematico, le S.U. 2017 hanno precisato che *“l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'articolo 100 c.p.c., rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19 (quale interpretato estensivamente dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte: ex plurimis, Sezioni Unite n. 9570 e n. 3773 del 2014)”*.

Ebbene, sulla scorta delle posizioni sin qui delineate, le Sezioni Unite 2017, hanno ritenuto che il secondo orientamento interpretativo *“nell'attribuire alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia concernente un atto compreso tra quelli di cui del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, citato articolo 19”*, è *“disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti”*.

Invece, il primo orientamento, a parere dei giudici di legittimità, troverebbe, *“una più agevole sistemazione nel disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 57, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 617 c.p.c., riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo”*, atteso che *“tale inammissibilità, infatti, può ben essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, facendo valere, come nella specie, l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento”*.

A seguito di tale iter motivazionale, le Sezioni Unite con l'ordinanza n.13913/2017 sono giunte a enucleare il seguente principio di diritto:

*“In tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore che, nel prevedere nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 57, l'inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, ha evidentemente presupposto che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario” e, pertanto, “in*

*materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti dal pignoramento), e' ammissibile e va proposta - ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2, comma 1, secondo periodo, articolo 19, Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 57 e articolo 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario".*

Ebbene, sulla base del predetto principio sancito dalle Sezioni Unite 2017, i giudici di legittimità nell'ordinanza n.7822/2020, hanno rimarcato che il confine fra la giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria, si deve individuare considerando quanto stabilito dall'art. 2 D.lgs n.546/1992, ossia l'esclusione dalla giurisdizione tributaria degli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o degli atti a essa equipollenti; quanto enunciato dal dato normativo deve essere inteso nel senso che alla giurisdizione tributaria risulta riservata la cognizione delle questioni inerenti alla pretesa tributaria non solo se una notifica valida vi sia stata, ma anche se non vi sia stata o se vi sia stata in modo inesistente o in modo nullo.

Più nel dettaglio, ne discende che la qualificazione che il legislatore ha fatto, nell'art. 2 del D.lgs n.546/1992, con l'aggettivo "successivi" per individuare gli atti dell'esecuzione riservati alla cognizione del giudice ordinario deve essere intesa nel senso che comprenda questi atti non solo in quanto succeduti ad una notifica della cartella o dell'intimazione effettivamente e validamente eseguite, ma anche nel senso di comprendere l'ipotesi in cui detti atti siano succeduti ad una notifica nulla o inesistente o mancata. La cognizione della questione della nullità, della inesistenza, della mancanza della notifica non è deducibile come ragione di impugnazione dell'atto dell'esecuzione davanti al giudice ordinario, afferendo questo, invece, ad una questione che appartiene alla giurisdizione tributaria.

Difatti, l'atto esecutivo in presenza di una notifica invalida, mancante, inesistente della cartella o dell'intimazione, assume il valore di equipollente di una valida notifica, atteso che evidenzia al contribuente l'esistenza di detti atti e, pertanto, lo pone in condizioni di esercitare il diritto di impugnarli per la prima volta, non avendolo potuto esercitare per la mancata realizzazione in modo valido della fattispecie di notifica.

In via esemplificativa, i giudici di legittimità, hanno riassunto che l'art. 2 citato, pone una linea di demarcazione fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria inerente l'attuazione coattiva della pretesa tributaria fissata nel seguente modo:

1. alla giurisdizione tributaria, sebbene la pretesa tributaria si sia manifestata con un atto esecutivo, spetta la cognizione di ogni questione con cui si siano fatti valere fatti relativi alla pretesa tributaria e su di essa incidenti:

- sia in senso formale, ovvero in quanto afferenti ad atti di manifestazione di essa come provvedimenti autoritativi e alle regole della loro adozione come atti amministrativi, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, tanto se validamente avvenute quanto se mancate o inesistenti;
- sia in senso sostanziale, cioè in quanto relativi ai fatti costitutivi, modificativi o impeditivi della pretesa tributaria in senso sostanziale, ove però manifestatisi fino alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, e fino allo stesso atto esecutivo, se quella notificazione sia mancata o sia avvenuta in modo inesistente o invalido;

## 2. alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione:

- sia delle questioni inerenti la forma dell'atto esecutivo e, dunque, la sua legittimità formale;
- sia dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis, successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, ovvero, successivi (nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica) all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

Appare palese, secondo il Supremo Consesso, che le controversie, riservate alla giurisdizione ordinaria, s'individuano rispettivamente nell'opposizione agli atti esecutivi (ex art. 617 c.p.c.) e nell'opposizione all'esecuzione (ex art. 615 c.p.c.).

La Corte di Cassazione, sulla base delle considerazioni scaturenti dal combinato disposto dell'art. 2 D.lgs n.546/1992 e 57 del D.P.R.602/1973, ha dedotto che, appare sancita l'inammissibilità dell'opposizione ai sensi dell'articolo 615 c.p.c., con cui si sia preteso di dedurre l'inesistenza totale o parziale del diritto di procedere esecutivamente:

- per fatti sopravvenuti rispetto al momento della valida notificazione della cartella o dell'intimazione e, quindi, come tali non deducibili eventualmente come ragioni di contestazione della pretesa tributaria siccome evidenziata da detti atti, cioè come ragioni impugnatorie sostanziali di essi;
- o, nel caso di notificazione nulla, mancante o inesistente, per fatti sopravvenuti al momento in cui il compimento di un atto esecutivo successivo, in particolare il pignoramento, avesse consentito di conoscere cartella o intimazione e, dunque, di reagire contro di esse ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, comma 3.

Ebbene, secondo le Sezioni Unite l'inammissibilità delle opposizioni ex articolo 615 (con la sola eccezione di quella relativa all'impignorabilità dei beni pignorati) sembrava apparentemente assoluta.

Al riguardo, il Supremo Consesso ha evidenziato che " [...]In realtà, nel tessuto normativo del

*Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973[...] la proclamazione dell'articolo 57, si sarebbe potuta intendere come relativa alla sola preclusione del rimedio dell'opposizione ex articolo 615, per contestare la pretesa contenuta nel titolo esecutivo e manifestata con la cartella o l'intimazione validamente notificata oppure, nel caso di mancanza, inesistenza o nullità della loro notificazione, con il primo atto esecutivo, in quanto tali contestazioni erano e sono riservate alla giurisdizione tributaria”.*

Tuttavia, dall'esame critico del dato normativo, si poteva dedurre che l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c si sarebbe potuta ipotizzare per dedurre fatti successivi a quei momenti (ossia verificatisi dopo la valida notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento), oppure - nel caso di nullità, inesistenza o mancanza della notifica - dopo il momento di conoscenza di tali atti per il tramite del compimento da parte dell'esattore di un atto esecutivo, cioè *in primis* il pignoramento.

A questo punto del suo *iter* logico, la Suprema Corte mette in luce che l'impossibilità di praticare una tale interpretazione è stata condivisa dalla Consulta con la recente sentenza n.114/2008.

A tal proposito, prima di dare contezza delle conclusioni a cui è giunta la Suprema Corte nell'ordinanza n.7822/ 2020, appare necessario fare una breve menzione dei passaggi logici pregnanti del *dictum* della Corte Costituzionale.

#### ***b) I principi della sentenza della Corte Costituzionale n.114/2018***

La Corte Costituzionale con sentenza n. 114/2018 ha dichiarato *“l'illegittimità costituzionale del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 57, comma 1, lettera a), (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come sostituito dal Decreto Legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, articolo 16 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma della L. 28 settembre 1998, n. 337, articolo 1), nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50, sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615 c.p.c.”.*

Precisamente, a parere del Giudice delle Leggi, l'art.57 citato esclude che sia ammissibile l'opposizione all'esecuzione per il solo fatto che il contribuente opponente formuli un *petitum* con cui contesta il diritto dell'amministrazione finanziaria o dell'agente della riscossione di procedere ad esecuzione forzata, come sarebbe invece possibile secondo il canone ordinario dell'opposizione ex art. 615 cod. proc. civ.

Da tale punto di vista, l'art. 57 citato si raccorda con l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che demanda alla giurisdizione del giudice tributario le contestazioni del titolo (normalmente, la cartella di pagamento) su cui si fonda la riscossione esattoriale.

Pertanto, se il contribuente contesta il titolo della riscossione coattiva, la controversia così introdotta appartiene alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale di impulso è il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, proponibile avverso «il ruolo e la cartella di pagamento», e non già l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ.

Per tale motivo, secondo la Corte Costituzionale, non c'è affatto un vuoto di tutela nell'ipotesi della prevista inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, qualora riguardi atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, atteso che questa c'è comunque innanzi ad un giudice, quello tributario. L'inammissibilità dell'opposizione ex art. 615 cod. proc. civ. si congiunge, in modo complementare, con la proponibilità del ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, assicurando, da questo punto di vista, la continuità della tutela giurisdizionale.

La Consulta ha messo in risalto nel suo *iter* logico, che *“la censurata disposizione dell'art. 57, comma 1, lettera a), esprime anche un'altra norma: l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. è inammissibile non solo nell'ipotesi in cui la tutela invocata dal contribuente, che contesti il diritto di procedere a riscossione esattoriale, ricada nella giurisdizione del giudice tributario e la tutela stessa sia attivabile con il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma anche allorché la giurisdizione del giudice tributario non sia invece affatto configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle dell'area di quest'ultima. Il dato letterale della disposizione censurata non consente di ritenere che l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione sia sancita solo nella prima ipotesi e non anche nell'altra”*.

Ad ulteriore conferma di ciò, il Giudice delle Leggi elenca alcune ipotesi che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva e non già la mera regolarità formale della procedura: si tratta dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso tributario( quale, ad esempio, la c.d. “rottamazione” delle cartelle di pagamento).

In tali casi, a parere della Consulta *“si configura la giurisdizione del giudice ordinario – perché la controversia si colloca a valle della giurisdizione del giudice tributario ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – e l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ., essendo contestato il diritto di procedere a riscossione coattiva, c'è una carenza di tutela giurisdizionale perché il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione. Né*

*questa carenza di tutela giurisdizionale sarebbe colmabile con la possibilità dell'opposizione agli atti esecutivi laddove la contestazione della legittimità della riscossione non si limiti alla regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura".*

Tanto rilevato, occorre chiarire che, dopo tale *dictum* della Consulta, la Suprema Corte è intervenuta anche nel 2019 con la sentenza a Sezioni Unite, la n.34447, sancendo l'ammissibilità dell'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. dinanzi al giudice ordinario, per tutti quei fatti successivamente intervenuti alla notificata della cartella di pagamento non impugnata o divenuta definitiva a seguito di giudicato, ponendo alla base il fatto che: *"Se è vero che la cartella è configurabile come atto di riscossione e non di esecuzione forzata (Cass. SU 5994 del 2012) e che la giurisdizione tributaria si arresta solo di fronte agli atti di esecuzione forzata tra i quali non rientrano né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora (Cass. SU 17943 del 2009), è anche vero che per espressa disposizione normativa (art.2 d.lgs 546 del 1992) la notifica della cartella è un dato rilevante ai fini della giurisdizione, determinando il sorgere della giurisdizione del giudice ordinario, l'unico competente a giudicare dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella".*

### **- Conclusioni**

Le Sezioni Unite, con l'ordinanza in commento n.7822/2020, alla luce del dispositivo della Consulta (Corte Cost. n.114/2018), hanno concluso che è ammissibile la tutela ex art. 615 c.p.c., qualora la contestazione del diritto di procedere all'esecuzione riguardi vicende della pretesa esecutiva tributaria rappresentate da fatti successivi alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento così intendendo riferirsi ad una valida e incontestata notifica di detti atti.

Precisamente, a parere delle Sezioni Unite, *"il dispositivo, proprio considerando l'espresso riferimento della motivazione ad una esclusione nell'opposizione a sensi dell'articolo 615 c.p.c., con una funzione recuperatoria della tutela recuperatoria della tutela esperibile davanti alla giurisdizione tributaria, deve, altresì, intendersi nel senso che la possibilità di esperimento della detta opposizione resta ammessa quando essa si fondi su fatti estintivi o comunque incidenti sulla pretesa tributaria oggetto di esecuzione forzata che si verificano in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notifica della cartella e, dunque, di avvenuta conoscenza di tali atti solo a seguito del compimento di un atto esecutivo, allorquando, però, il contribuente per dedurre detti fatti non abbia bisogno, al fine di dimostrarne la verifica, di sostenere che essa dipenda dalla mancata notificazione della cartella, dalla inesistenza della sua notificazione o dalla nullità della sua notificazione pur avvenuta".*

Più nel dettaglio, i giudici di legittimità hanno precisato che il fatto deducibile con l'opposizione all'esecuzione deve dedursi come rilevante e, pertanto, come verificatosi secondo la fattispecie normativa regolatrice della pretesa tributaria, non già perchè è mancata, è stata inesistente o nulla la notificazione della cartella o dell'intimazione ma, piuttosto, a prescindere dalle suddette evenienze.

Alla luce di quanto emendato dal Giudice delle Leggi, la Corte di Cassazione ha fissato il *discrimen* tra la giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria nel seguente modo:

*“a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto);*

*b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonchè dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi - nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica - all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)”.*

Pertanto, sulla legittimità del pignoramento presso terzi deciderà il giudice dell'esecuzione sulla sussistenza di possibili vizi formali. Successivamente, solo se necessario, interverrà la commissione tributaria per la valutazione nel merito della pretesa.

## Quadro sinottico giurisprudenziale

<b>Corte Cost., n.114/2018</b>	<b>Cass. ,S.U. ,n.34447/2019</b>	<b>Cass., S.U.,n. 7822/2020</b>
<p>Tutte le controversie che “si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento”- nei casi in cui non ci sia spazio per la giurisdizione del giudice tributario, ex art. 2 D.lgs n. 546/1992, e l’azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione non riguardi la mera regolarità formale del titolo esecutivo o di atti della procedura, “ deve qualificarsi come opposizione all’esecuzione ex art. 615 c.p.c., essendo contestato il diritto di procedere alla riscossione coattiva”.</p> <p>Tra le ipotesi che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva e non già la mera regolarità formale della procedura, vi sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l’intervenuto adempimento del debito tributario;</li> <li>-una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l’eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta “rottamazione” delle cartelle di pagamento.</li> </ul>	<p>In sede di ammissione al passivo fallimentare, ove il curatore eccipisca la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notificazione della cartella di pagamento, che segna il consolidamento della pretesa fiscale e l’esaurimento del potere impositivo, viene in essere un fatto estintivo dell’obbligazione tributaria di cui deve conoscere il giudice delegato in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva, e non il giudice tributario.”</p>	<p>Il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all’attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti:</p> <p>a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all’atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell’intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell’atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui e’ espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all’esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l’avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto);</p> <p>b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti e dunque alla legittimità formale dell’atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell’intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità’ della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell’atto esecutivo tale situazione), nonchè dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell’intimazione, o successivi - nell’ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica- all’atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell’intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)”.</p>

## **Corte di Giustizia UE (Seconda Sezione), sentenza cause riunite C-13/18 e C-126/18 del 23 aprile 2020**

Nelle cause riunite C-13/18 e C-126/18,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged, Ungheria) (C13/18) e dallo Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szekszárd, Ungheria) (C126/18), con decisioni del 2 gennaio 2018 e del 3 gennaio 2018, pervenute in cancelleria, rispettivamente, l'8 gennaio 2018 e il 16 febbraio 2018, nei procedimenti

Sole-Mizo Zrt. (C-13/18)

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, P. G. Xuereb e T. von Danwitz (relatore), giudici,  
avvocato generale : G. Hogan

cancelliere: R. Şereş, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 giugno 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Sole-Mizo Zrt., da L. Maklári, ügyvéd,
- per la Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., da L. Maklári, ügyvéd,
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti,
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Sipos, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 settembre 2019,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione in materia di diritto al rimborso delle imposte riscosse in uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione.

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie tra la Sole-Mizo Zrt. (C13/18) e la Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C126/18), da un lato, e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'Ufficio nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria), dall'altro, in merito alle condizioni sostanziali e procedurali alle quali interviene il rimborso, a vantaggio del soggetto passivo, dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che non ha potuto essere recuperata entro un termine ragionevole a causa di una condizione stabilita dalla normativa di uno Stato membro che la Corte ha successivamente dichiarato contraria al diritto dell'Unione.

## Contesto normativo

### **Diritto dell'Unione**

3 L'articolo 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), prevede quanto segue:

«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

### **Diritto ungherese**

#### **Legge sull'IVA**

4 L'articolo 186, paragrafo 2, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI.16.); in prosieguo: la «legge sull'IVA»] subordinava il rimborso dell'IVA detraibile eccedente al pagamento integrale del corrispettivo dovuto, IVA inclusa, per l'operazione che aveva generato l'IVA detraibile (la cosiddetta condizione «degli acquisti pagati»). In mancanza di pagamento, l'eccedenza doveva essere riportata al periodo d'imposta successivo.

5 Nella sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C274/10, EU:C:2011:530), la Corte ha dichiarato, in sostanza, che l'articolo 186, paragrafo 2, della legge sull'IVA era contrario all'articolo 183 della direttiva IVA.

6 L'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (legge CXXIII del 2011 che modifica, a fini di armonizzazione, la legge CXXVII del 2007 sull'IVA e che stabilisce norme sulla procedura speciale per le domande di rimborso dell'imposta; in prosieguo: la «legge di modifica») ha abrogato, con effetto dal 27 settembre 2011, l'articolo 186, paragrafi da 2 a 4, della legge sull'IVA. Essa consente ora il rimborso dell'IVA detraibile eccedente senza che sia necessario attendere il pagamento del corrispettivo dovuto per l'operazione che ha generato l'IVA detraibile.

### **Codice di procedura fiscale**

7 L'articolo 37 dell'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge XCII del 2003, che istituisce il codice di procedura fiscale; in prosieguo: il «codice di procedura fiscale») così dispone ai suoi paragrafi 4 e 6:

«4. La data di scadenza per il pagamento di un finanziamento di bilancio dovuto al soggetto passivo è disciplinata dagli allegati alla presente legge o da una legge specifica. La sovvenzione di bilancio o l'IVA di cui si chiede il rimborso deve essere pagata entro 30 giorni dal ricevimento della richiesta (dichiarazione), ma non prima della data di scadenza, termine che può essere esteso a 45 giorni se l'importo dell'IVA recuperabile supera 500 000 fiorini ungheresi [(HUF)]. (...)

(...)

6. Qualora effettuati un pagamento tardivo, l'amministrazione tributaria paga interessi di mora ad un tasso equivalente a quello di una penalità di mora per ogni giorno di ritardo. (...).

8 Ai sensi dell'articolo 124/C di tale codice:

«(1) Qualora l'Alkotmánybíróság [(Corte costituzionale, Ungheria)], la Kúria [(Corte suprema, Ungheria)] o la Corte di giustizia dell'Unione europea constatino, con effetto retroattivo, che una norma giuridica che prescrive un obbligo fiscale è contraria alla legge fondamentale o a un atto imperativo dell'Unione europea o, nel caso di un regolamento comunale, a qualsiasi altra norma di legge, e che tale decisione giudiziaria dà diritto a un rimborso per il soggetto passivo ai sensi delle disposizioni del presente articolo, l'autorità tributaria iniziale procede al rimborso su richiesta del soggetto passivo, secondo le modalità specificate nella decisione in questione.

(2) Il soggetto passivo può presentare la sua domanda scritta all'autorità tributaria entro 180 giorni dalla pubblicazione o dalla notifica della decisione dell'Alkotmánybíróság [Corte costituzionale], della Kúria [Corte suprema] o della Corte di giustizia dell'Unione europea; nessuna domanda di rimozione della preclusione

è ammissibile una volta scaduto il termine. L'autorità tributaria respinge la domanda qualora, alla data di pubblicazione o di notifica della decisione, il diritto di chiedere l'accertamento dell'imposta si sia prescritto.

(...)

(6) Se il diritto del soggetto passivo al rimborso è fondato, l'autorità tributaria paga, al momento del rimborso, gli interessi sull'imposta da rimborsare, ad un tasso pari al tasso di base della Banca centrale e calcolato dalla data di pagamento dell'imposta fino al giorno in cui la decisione che concede il rimborso è divenuta definitiva. Il rimborso è dovuto alla data in cui è divenuta definitiva la decisione che lo concede e deve essere effettuato entro 30 giorni dalla data di scadenza. Le disposizioni relative al pagamento dei finanziamenti di bilancio si applicano mutatis mutandis al rimborso disciplinato dal presente paragrafo, ad eccezione dell'articolo 37, paragrafo 6».

9 L'articolo 124/D, paragrafi da 1 a 3, di detto codice è formulato nel modo seguente:

«(1) Salvo disposizione contraria del presente articolo, le disposizioni dell'articolo 124/C si applicano alle domande di rimborso basate sul diritto a detrazione dell'IVA.

(2) Il soggetto passivo può esercitare il diritto di cui al precedente paragrafo 1 mediante una dichiarazione di regolarizzazione – presentata entro 180 giorni dalla pubblicazione o dalla notifica della decisione dell'Alkotmánybíróság [Corte costituzionale], della Kúria [Corte suprema] o della Corte di giustizia dell'Unione europea – della dichiarazione o delle dichiarazioni corrispondenti all'esercizio fiscale o agli esercizi fiscali in cui il diritto a detrazione in questione è stato creato. Nessuna richiesta di rimozione della preclusione sarà accettata una volta scaduto il termine.

(3) Se dalla dichiarazione, come rettificata nella dichiarazione di regolarizzazione, risulta che il soggetto passivo ha diritto al rimborso o a causa della riduzione dell'imposta che deve pagare o a causa dell'aumento dell'importo recuperabile (...), l'autorità tributaria applica all'importo da rimborsare un tasso di interesse equivalente al tasso di base della Banca centrale, calcolato per il periodo compreso tra la data fissata per il pagamento nella dichiarazione o nelle dichiarazioni in questione dalla dichiarazione di regolarizzazione, o la data di scadenza – o la data di pagamento dell'imposta, se successiva – e la data di presentazione della dichiarazione di regolarizzazione. Il rimborso – cui si applicano le disposizioni relative al pagamento dei finanziamenti di bilancio – deve essere effettuato entro 30 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione di regolarizzazione».

10 L'articolo 164, paragrafo 1, del codice di procedura fiscale enuncia quanto segue:

«Il diritto all'accertamento dell'imposta si prescrive cinque anni dopo l'ultimo giorno dell'anno civile in cui la dichiarazione o la notifica relativa a tale imposta avrebbe dovuto essere effettuata o, in mancanza di tale dichiarazione o notifica, durante il quale l'imposta avrebbe dovuto essere pagata. Salvo disposizioni di legge contrarie, il diritto di chiedere un finanziamento di bilancio e il diritto al rimborso dei pagamenti in eccesso si prescrive cinque anni dopo l'ultimo giorno dell'anno civile in cui è stato riconosciuto il diritto di chiedere il finanziamento o il rimborso».

11 L'articolo 165, paragrafo 2, di tale codice così dispone:

«Il tasso della penalità di mora per ogni giorno di calendario è pari a 1/365esimo del doppio del tasso di base della Banca centrale in vigore alla data della sua applicazione. Una penalità per ritardo non può dar luogo, di per sé, all'applicazione di una penalità per ritardo. L'amministrazione centrale tributaria e doganale non ordina il pagamento di penalità di mora inferiori a HUF 2 000».

## Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

### **Causa C13/18**

12 Nell'ordinanza del 17 luglio 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C654/13, non pubblicata, EU:C:2014:2127, punto 39), la Corte ha dichiarato che il diritto dell'Unione, e in particolare l'articolo 183 della direttiva IVA, deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa e alla prassi di uno Stato membro che escludono il pagamento di interessi sull'importo relativo all'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile entro un termine ragionevole a causa di una disposizione nazionale considerata contraria al diritto dell'Unione. Tuttavia, la Corte ha altresì ricordato che, in mancanza di una normativa dell'Unione in tale materia, spetta agli Stati membri determinare, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, le modalità di pagamento di tali interessi.

13 In seguito a tale ordinanza, l'amministrazione tributaria ungherese ha adottato una prassi amministrativa,

sulla legittimità della quale si è pronunciata la Kúria (Corte suprema) nella sua sentenza n.°Kfv.I.35.472/2016/5, del 24 novembre 2016. Sulla base di tale sentenza, detto giudice ha adottato una decisione (n. EBH2017.K18), intitolata «Esame (quanto al tasso e alla prescrizione) della questione degli interessi sull'IVA necessariamente cumulata a causa della condizione relativa al pagamento» (in prosieguo: la «decisione di principio n.°18/2017 della Corte suprema»), che ha precisato le modalità di calcolo degli interessi sull'importo relativo all'IVA che non ha potuto essere recuperato a causa della condizione degli «acquisti pagati». In base a tale decisione di principio, occorre distinguere due periodi:

- per il periodo compreso tra il giorno successivo all'ultimo giorno del termine per la presentazione della dichiarazione IVA e la data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione successiva, sono applicabili per analogia gli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, che disciplinano la situazione in cui l'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale) o la Kúria (Corte suprema) constatano che una norma viola una norma nazionale superiore, e
- per il periodo tra la data di scadenza degli interessi dovuti dall'amministrazione tributaria e la data in cui quest'ultima ha effettivamente pagato gli interessi, occorre applicare l'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale.

14 Il 30 dicembre 2016 la Sole-Mizo, facendo valere l'ordinanza del 17 luglio 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C654/13, non pubblicata, EU:C:2014:2127), ha presentato all'amministrazione tributaria una domanda di pagamento di interessi sull'IVA detraibile eccedente che non era stata rimborsata entro un termine ragionevole a causa della condizione degli «acquisti pagati». Tale domanda riguardava interessi relativi a diversi periodi di riferimento dal dicembre 2005 al giugno 2011. Sono stati inoltre richiesti interessi di mora dovuti al pagamento tardivo dei suddetti interessi.

15 Con decisione del 3 marzo 2017, l'autorità tributaria di primo grado ha parzialmente accolto la domanda della Sole-Mizo e ha ordinato il pagamento a favore di quest'ultima di interessi, calcolati a un tasso corrispondente al tasso di base semplice applicato dalla banca centrale ungherese, per un importo di HUF 99 630 000 (circa EUR 321 501), ma ha respinto detta domanda nella parte in cui concerneva il pagamento di interessi di mora calcolati a un tasso equivalente al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, a causa del ritardo nel pagamento di detti interessi.

16 Con decisione del 19 giugno 2017, adottata a seguito di un ricorso amministrativo presentato dalla Sole-Mizo, l'autorità tributaria di secondo grado ha modificato la suddetta decisione e ha ordinato il pagamento di HUF 104 165 000 (circa EUR 338 891), a titolo di interessi sull'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati». L'importo dovuto a titolo di tali interessi era stato calcolato in base agli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, applicando un tasso corrispondente al tasso di base semplice della banca centrale ungherese.

17 Contro la decisione dell'autorità tributaria di secondo grado, la Sole-Mizo ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio nella causa C13/18, sostenendo che anche l'importo dovuto a titolo degli interessi sull'importo dell'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati» doveva essere calcolato applicando un tasso corrispondente al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, conformemente all'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale.

18 Detto giudice si interroga sulla compatibilità con il diritto dell'Unione e, in particolare, con i principi di equivalenza e di effettività, delle modalità di calcolo degli interessi sull'importo dell'IVA, come determinate dalla decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema.

19 In tali circostanze, lo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme alle disposizioni del diritto [dell'Unione], a quelle della [direttiva IVA] (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183), e ai principi di effettività, di efficacia diretta e di equivalenza una prassi di uno Stato membro in forza della quale, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, si muove dal presupposto che l'autorità tributaria nazionale non abbia commesso una violazione (omissione) – ossia, non sia incorsa in alcuna mora per quanto attiene alla parte non recuperabile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta sugli acquisti non pagati dei soggetti passivi – in quanto, all'epoca della decisione dell'autorità tributaria nazionale, la normativa nazionale in contrasto con il diritto [dell'Unione] era in vigore e la [Corte] ha dichiarato solo in seguito l'incompatibilità con il diritto [dell'Unione] del presupposto in essa stabilito.

2) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], in particolare alle disposizioni della direttiva IVA (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183) e ai principi di equivalenza, di effettività e di proporzionalità, una prassi di

uno Stato membro che, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, distingue a seconda che l'autorità tributaria nazionale non abbia rimborsato l'imposta nell'osservanza delle disposizioni nazionali allora vigenti – risultate contrarie al diritto [dell'Unione] – oppure se ciò sia avvenuto in violazione delle medesime, e che, per quanto attiene all'entità del tasso degli interessi maturati sull'IVA il cui rimborso non ha potuto essere chiesto entro un termine ragionevole a motivo di un presupposto di diritto nazionale dichiarato contrario al diritto dell'Unione dalla [Corte], indica due periodi distinti, di modo che,

– nel primo periodo, i soggetti passivi hanno il diritto di percepire interessi di mora soltanto al tasso di base applicato dalla Banca centrale, tenuto presente che, essendo in quel momento ancora in vigore la normativa ungherese contraria al diritto [dell'Unione], le autorità tributarie ungheresi non hanno agito illegittimamente non autorizzando il pagamento, entro un termine ragionevole, dell'IVA indicata nelle fatture, mentre,

– nel secondo periodo, dev'essere corrisposto un interesse pari al doppio del tasso di base applicato dalla Banca centrale – applicabile in caso di mora nell'ordinamento giuridico dello Stato membro di cui trattasi – solo per il pagamento tardivo degli interessi di mora dovuti sul primo periodo.

3) Se l'articolo 183 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il principio di equivalenza osta a una prassi di uno Stato membro in forza della quale l'autorità tributaria paga sull'IVA non rimborsata soltanto l'interesse corrispondente al tasso di base (semplice) della Banca centrale in caso di violazione del diritto dell'Unione, mentre, in caso di violazione del diritto nazionale, detta autorità paga un interesse pari al doppio di tale tasso».

### **Causa C126/18**

20 Il 30 dicembre 2016 la Dalmandi Mezőgazdasági ha presentato all'autorità tributaria di primo grado una domanda di pagamento di interessi sull'IVA detraibile eccedente che non era stata rimborsata entro un termine ragionevole tra il 2005 e il 2011 a causa della condizione degli «acquisti pagati». L'importo richiesto ammontava a HUF 74 518 800 (circa EUR 240 515). Per il calcolo degli interessi richiesti, la domanda ha tenuto conto dell'intero periodo compreso tra la data di scadenza del rimborso per ogni periodo di riferimento interessato e la data di scadenza del rimborso per il periodo di riferimento durante il quale è stata adottata la legge di modifica, ossia, nel caso di specie, il 5 dicembre 2011. Ai fini di tale calcolo, la domanda ha applicato un tasso pari al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, conformemente all'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale. Inoltre, la Dalmandi Mezőgazdasági ha chiesto il pagamento di interessi supplementari per il periodo dal 5 dicembre 2011 sino alla data di pagamento effettivo, applicando del pari il tasso di cui all'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale.

21 Con decisione del 10 marzo 2017 l'autorità tributaria di primo grado ha parzialmente accolto tale domanda, concedendo alla Dalmandi Mezőgazdasági interessi pari a HUF 34 673 000 (circa EUR 111 035) sugli importi relativi all'IVA detraibile eccedente illegittimamente trattenuti per il periodo compreso tra il quarto trimestre 2005 e il terzo trimestre 2011, in applicazione dell'articolo 124/D, paragrafo 3, del codice di procedura fiscale. La domanda è stata respinta quanto al resto.

22 La decisione dell'autorità tributaria di primo grado era fondata sui principi stabiliti nella decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema. In primo luogo, per calcolare l'importo del credito da interessi, l'autorità tributaria ha applicato gli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, che prevedono l'applicazione di un tasso corrispondente al tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese. In secondo luogo, essa ha ritenuto che la domanda della Dalmandi Mezőgazdasági volta al pagamento di interessi di mora fosse infondata, in quanto quest'ultima non aveva presentato né una domanda di rimborso straordinario né una dichiarazione IVA contenente una domanda di rimborso. In terzo luogo, l'autorità tributaria di primo grado ha respinto la domanda della Dalmandi Mezőgazdasági di pagamento degli interessi per quanto riguarda il 2005, dopo aver constatato la prescrizione del credito relativamente ai primi tre trimestri di tale anno.

23 Con decisione del 12 giugno 2017 l'autorità tributaria di secondo grado, dinanzi alla quale la Dalmandi Mezőgazdasági aveva proposto un ricorso amministrativo, ha ridotto a HUF 34 259 000 (circa EUR 111 527) l'importo riconosciuto a quest'ultima a titolo di interessi sull'importo relativo all'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati». Conformemente alla decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema, tali interessi erano calcolati, in applicazione degli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, al tasso corrispondente al tasso di base semplice applicato dalla banca centrale ungherese. Inoltre, essa ha riconosciuto interessi di mora pari a HUF 7 000 (circa EUR 22) per superamento del termine di trattazione della sua domanda, interessi calcolati a decorrere dal 9 marzo 2017, e ha confermato la decisione di primo grado quanto al resto.

24 La Dalmandi Mezőgazdasági ha proposto ricorso contro quest'ultima decisione dinanzi al giudice del

rinvio. In particolare, essa ha fatto valere che la decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema violava i principi di equivalenza, di effettività e di efficacia diretta del diritto dell'Unione europea.

25 In tali circostanze, lo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme alle disposizioni del diritto [dell'Unione], a quelle della [direttiva IVA] (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183), e ai principi di effettività, di efficacia diretta e di equivalenza una prassi giudiziale di uno Stato membro in forza della quale, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, si muove dal presupposto che l'autorità tributaria nazionale non abbia commesso una violazione (omissione) – ossia, non sia incorsa in alcuna mora per quanto attiene alla parte non recuperabile dell'IVA dovuta sugli acquisti non pagati dei soggetti passivi – in quanto, all'epoca della decisione di detta autorità tributaria nazionale, la normativa nazionale in contrasto con il diritto [dell'Unione] era in vigore e la [Corte] ha dichiarato solo in seguito l'incompatibilità con il diritto [dell'Unione] del presupposto in essa stabilito. La prassi nazionale ha quindi accolto come quasi conforme alla legge l'applicazione di tale presupposto stabilito nella normativa nazionale in contrasto con il diritto dell'Unione finché il legislatore nazionale lo ha formalmente abrogato.

2) Se siano conformi al diritto [dell'Unione], in particolare alle disposizioni della direttiva IVA (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183), e ai principi di equivalenza, di effettività e di proporzionalità, la normativa e la prassi di uno Stato membro che, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, distinguono a seconda che l'autorità tributaria non abbia rimborsato l'imposta nell'osservanza delle disposizioni nazionali allora vigenti – risultate contrarie al diritto [dell'Unione] – o se ciò sia avvenuto in violazione delle medesime, e che, per quanto attiene all'entità del tasso degli interessi maturati sull'IVA il cui rimborso non ha potuto essere chiesto entro un termine ragionevole a motivo di un presupposto di diritto nazionale dichiarato contrario al diritto dell'Unione dalla [Corte], indicano due periodi distinti, di modo che,

– nel primo periodo, i soggetti passivi hanno il diritto di percepire gli interessi di mora soltanto al tasso di base applicato dalla Banca centrale, tenuto presente che, essendo in quel momento ancora in vigore la normativa ungherese contraria al diritto [dell'Unione], le autorità tributarie ungheresi non hanno agito illegittimamente non autorizzando il pagamento, entro un termine ragionevole, dell'IVA indicata nelle fatture, mentre

– nel secondo periodo, dev'essere corrisposto un interesse pari al doppio del tasso di base applicato dalla Banca centrale – applicabile in caso di mora nell'ordinamento giuridico dello Stato membro di cui trattasi – solo per il pagamento tardivo degli interessi di mora dovuti sul primo periodo.

3) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro che prevede, come data iniziale per il calcolo degli interessi di mora (interesse composto o interessi sugli interessi) maturati ai sensi delle disposizioni dello Stato membro relative al pagamento tardivo degli interessi di mora sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione (interessi sull'IVA; nel caso di specie, l'importo capitale), non la data originaria di maturazione degli interessi sull'IVA (capitale), bensì un momento successivo, considerando in particolare che la domanda di pagamento degli interessi sulle imposte trattenute o non rimborsate in violazione del diritto dell'Unione costituisce un diritto soggettivo che trae origine direttamente dal diritto dell'Unione stesso.

4) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro in forza della quale il soggetto passivo deve presentare una domanda separata in caso di richiesta di pagamento degli interessi maturati a seguito di infrazione dovuta a mora dell'autorità tributaria, mentre in altri casi di richiesta di pagamento degli interessi di mora tale domanda separata non è necessaria in quanto gli interessi sono concessi d'ufficio.

5) Se, in caso di risposta affermativa alla questione di cui sopra, sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro in forza della quale può essere concesso l'interesse composto (interessi sugli interessi) dovuto per il pagamento tardivo degli interessi sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione secondo quanto statuito dalla Corte (interessi sull'IVA; nel caso di specie, l'importo capitale) solo qualora il soggetto passivo presenti una domanda straordinaria mediante cui non richiede specificamente gli interessi, bensì l'importo dell'imposta sugli acquisti non pagati dovuta esattamente al momento dell'abrogazione, nel diritto interno, della norma dello Stato membro contraria al diritto dell'Unione che obbligava a trattenere l'IVA a motivo di detto mancato pagamento, sebbene gli interessi sull'IVA, che sono alla base della richiesta di pagamento dell'interesse composto in merito ai periodi di dichiarazione precedenti alla domanda straordinaria, siano già maturati e non siano ancora stati pagati.

6) Se, in caso di risposta affermativa alla questione di cui sopra, sia conforme al diritto dell'Unione, all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro che comporta la perdita del diritto di percepire l'interesse composto (interesse sugli interessi), dovuto sul pagamento tardivo degli interessi sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione secondo quanto statuito dalla Corte (interessi sull'IVA; nel caso di specie, l'importo capitale) in merito alle richieste di pagamento degli interessi sull'IVA che non rientravano nel periodo di dichiarazione dell'IVA interessato dal termine di decadenza stabilito per la presentazione della domanda straordinaria, in quanto detti interessi erano maturati in precedenza.

7) Se sia conforme al diritto [dell'Unione] e all'articolo 183 della direttiva IVA (tenendo conto segnatamente del principio di effettività e della natura di diritto soggettivo della richiesta di pagamento degli interessi dovuti sulle imposte ingiustificatamente non rimborsate) una prassi di uno Stato membro che priva definitivamente il soggetto passivo della possibilità di richiedere interessi sull'imposta trattenuta ai sensi di una normativa nazionale successivamente dichiarata contraria al diritto [dell'Unione] e che impediva di richiedere l'IVA rispetto ad alcuni acquisti non pagati, di modo che

– [in forza di detta prassi] si considerasse infondata la richiesta di pagamento degli interessi nel momento in cui era esigibile [il rimborso del] l'imposta, sostenendo la validità della disposizione successivamente dichiarata contraria al diritto [dell'Unione] (poiché non c'era stato ritardo e l'amministrazione tributaria si era limitata ad applicare la legge in vigore),

– e in seguito, nel momento in cui era stata abrogata nell'ordinamento giuridico interno la disposizione dichiarata contraria al diritto [dell'Unione] che limitava il diritto al rimborso, facendo valere la prescrizione.

8) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro in forza della quale la possibilità di richiedere gli [interessi] da pagare sugli interessi dell'IVA (importo capitale) che spettano al soggetto passivo per l'imposta non rimborsata nel momento in cui era originariamente esigibile, in base a una norma del diritto interno successivamente dichiarata contraria al diritto [dell'Unione], dipende, per l'intero periodo compreso tra il 2005 e il 2011, dal fatto che il soggetto passivo abbia tuttora la facoltà di chiedere il rimborso dell'IVA relativa al periodo di dichiarazione di detta imposta nel quale la disposizione contraria al diritto [dell'Unione] di cui trattasi (settembre 2011) è stata abolita dall'ordinamento giuridico interno, sebbene il pagamento degli interessi sull'IVA (importo capitale) non fosse avvenuto prima di allora né in una fase successiva, prima del momento in cui la domanda è stata proposta dinanzi al giudice nazionale».

26 Con decisione del presidente della Corte del 12 marzo 2018, le cause C13/18 e C126/18 sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale del procedimento nonché della sentenza.

### ***Sulla competenza della Corte***

27 Il governo ungherese fa valere l'irricevibilità delle domande di pronuncia pregiudiziale. A suo avviso, non spetterebbe alla Corte esaminare le questioni dedotte nei procedimenti principali e relative al pagamento degli interessi, il cui tasso, calcolo e modalità procedurali sono disciplinati non dal diritto dell'Unione, ma dal diritto nazionale.

28 Con il suo argomento, il governo ungherese contesta, in realtà, la competenza della Corte a rispondere alle questioni sottoposte.

29 Adita in base all'articolo 267 TFUE, la Corte è competente a statuire sull'interpretazione dei trattati, nonché sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni dell'Unione. In proposito, se è vero che non spetta alla Corte pronunciarsi sulla conformità di norme nazionali con il diritto dell'Unione né interpretare disposizioni legislative o regolamentari nazionali, essa è tuttavia competente a fornire ai giudici del rinvio tutti gli elementi d'interpretazione attinenti al diritto dell'Unione che consentano loro di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione delle controversie delle quali sono investiti (sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C189/18, EU:C:2019:861, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

30 Nel caso di specie, occorre ricordare che gli Stati membri sono tenuti a restituire con gli interessi le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione. Se è vero che, in assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni in presenza delle quali tali interessi devono essere corrisposti, segnatamente per quanto riguarda il tasso e la modalità di calcolo degli interessi medesimi, tali condizioni devono, tuttavia, rispettare i principi di equivalenza e di effettività, nonché il principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenze del 18 aprile 2013, Irimie, C565/11, EU:C:2013:250, punti 22 e 23, e del 28 febbraio 2018, Nidera, C387/16, EU:C:2018:121, punti 22, 23 e 25 e giurisprudenza ivi citata).

31 Orbene, con le loro questioni i giudici del rinvio interrogano la Corte in merito all'interpretazione del diritto dell'Unione e, più in particolare, all'interpretazione dei principi del diritto dell'Unione menzionati al precedente punto della presente sentenza, il che rientra nella competenza della Corte.

32 Pertanto, si deve considerare che la Corte è competente a rispondere alle questioni sottoposte dai giudici del rinvio.

### ***Sulle questioni pregiudiziali***

Sulle questioni dalla prima alla terza nella causa C13/18, nonché sulle questioni prima e seconda e sulla prima parte della settima questione nella causa C126/18

33 Con le questioni dalla prima alla terza nella causa C13/18, nonché con le questioni prima e seconda e con la prima parte della settima questione nella causa C126/18, che occorre esaminare congiuntamente, i giudici del rinvio chiedono, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, l'articolo 183 della direttiva IVA, nonché i principi di effettività e di equivalenza, di efficacia diretta e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro, come quella oggetto dei procedimenti principali, che consiste nel calcolare gli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta da detto Stato oltre un termine ragionevole in violazione del diritto dell'Unione, applicando un tasso corrispondente al tasso di base della banca centrale nazionale.

34 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che il diritto di ottenere il rimborso delle imposte rimosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte rimosse in violazione del diritto dell'Unione (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

35 La Corte ha altresì dichiarato che, qualora uno Stato membro abbia prelevato imposte in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo dell'imposta indebitamente riscossa, ma anche degli importi pagati a detto Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale imposta. Tale rimborso comprende altresì le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata dell'imposta (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

36 Da tale giurisprudenza risulta che il principio dell'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, con gli interessi, le imposte rimosse in violazione del diritto dell'Unione discende dal diritto dell'Unione medesimo (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

37 In assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni in presenza delle quali tali interessi devono essere corrisposti, segnatamente per quanto riguarda l'aliquota degli interessi medesimi e le loro modalità di calcolo (interessi semplici o interessi composti). Tali condizioni devono rispettare i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano reclami analoghi fondati su disposizioni di diritto interno, né essere congegnate in modo tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Dette condizioni devono, poi, rispettare il principio di neutralità fiscale (sentenza del 28 febbraio 2018, Nidera, C387/16, EU:C:2018:121, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

38 Nel caso di specie, i giudici del rinvio si interrogano, in primo luogo, sulla questione se sia compatibile con il principio di equivalenza la prassi dell'amministrazione fiscale fondata sulla decisione di principio n.°18/2017 della Corte suprema, nella parte in cui essa prevede che gli interessi sugli importi relativi all'IVA detraibile eccedente non recuperabili a causa della condizione degli «acquisti pagati» siano calcolati in applicazione degli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale anziché in base all'articolo 37, paragrafi 4 e 6, di detto codice.

39 Secondo le indicazioni contenute nelle decisioni di rinvio, ai sensi degli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale il tasso di interesse applicabile agli importi da rimborsare al contribuente in seguito alla pronuncia di una sentenza della Corte di giustizia o dell'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale) o della Kúria (Corte suprema), in cui sia constatato che una norma di diritto nazionale che prescrive un obbligo fiscale è contraria al diritto dell'Unione o alla legge fondamentale ungherese o, nel caso di un regolamento comunale, a qualsiasi altra norma di legge, è pari al tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese.

Invece, in base a tali medesime indicazioni, l'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale dispone l'applicazione di un tasso corrispondente al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese nel caso in cui l'amministrazione non corrisponda l'IVA di cui è richiesto il rimborso entro 30 o 45 giorni dalla ricezione della domanda di rimborso.

40 Spetta, in definitiva, ai giudici del rinvio, unici a disporre di conoscenza diretta delle modalità di proposizione di tale azione restitutoria diretta contro lo Stato, accertare se le modalità volte a garantire, nel diritto interno, la tutela dei diritti derivanti ai singoli dal diritto dell'Unione siano conformi a detto principio ed esaminare tanto l'oggetto quanto gli elementi essenziali delle azioni asseritamente analoghe di natura interna. A tal titolo, detti giudici nazionali devono verificare l'analogia delle azioni di cui trattasi sotto il profilo del loro oggetto, della loro causa e dei loro elementi essenziali (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C591/10, EU:C:2012:478, punto 31).

41 Fatta salva tale verifica che spetta ai giudici del rinvio, occorre rilevare che la causa dell'interesse previsto agli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale sembra essere una sentenza della Corte o di un giudice superiore nazionale in cui è constatato, con effetto retroattivo, che una norma di diritto nazionale che prescrive un obbligo fiscale è contraria a una norma superiore. Invece, l'articolo 37, paragrafi 4 e 6, di detto codice sembra riguardare la situazione in cui l'amministrazione non ha dato seguito a una domanda di rimborso dell'IVA entro il termine stabilito. Di conseguenza, detta disposizione sanziona l'inosservanza, da parte dell'amministrazione tributaria, del termine entro il quale essa era tenuta a rimborsare un importo di cui era debitrice.

42 Occorre aggiungere che, come rilevato in sostanza dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, mentre l'interesse di mora previsto all'articolo 37, paragrafo 6, di detto codice sembra applicarsi a un periodo successivo alla data in cui il soggetto passivo ha presentato la domanda di rimborso dell'importo dovuto, l'interesse previsto agli articoli 124/C e 124/D di tale codice pare applicarsi, segnatamente, a un periodo precedente una tale domanda. Risulta, quindi, che gli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale e l'articolo 37, paragrafi 4 e 6, di tale codice non hanno un oggetto e una causa analoghi, circostanza che spetta, però, ai giudici del rinvio accertare.

43 In secondo luogo, il principio di effettività richiede che le norme nazionali riguardanti il calcolo degli interessi eventualmente dovuti in caso di domanda di rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione non finiscano per privare il soggetto passivo di un rimborso adeguato per la perdita derivante dall'indisponibilità delle somme di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 18 aprile 2013, Irimie, C565/11, EU:C:2013:250, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

44 In tale contesto, si deve ricordare che, tenuto conto della finalità del pagamento di interessi sugli importi relativi all'IVA eccedente detraibile trattenuti da uno Stato membro in violazione delle norme del diritto dell'Unione, che mira a compensare le perdite finanziarie generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme di cui trattasi, il principio di neutralità fiscale richiede che le modalità di versamento degli interessi siano stabilite in modo che l'onere economico degli importi dell'imposta illegittimamente trattenuti possa essere compensato (v., in tal senso, sentenze del 16 maggio 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C191/12, EU:C:2013:315, punti 24 e 27, e del 28 febbraio 2018, Nidera, C387/16, EU:C:2018:121, punti 24, 25 e 29).

45 Nel caso di specie, i giudici del rinvio si chiedono se sia compatibile con i principi richiamati ai precedenti due punti della presente sentenza la prassi dell'amministrazione tributaria oggetto dei procedimenti principali, in considerazione, da un lato, del livello del tasso di interesse previsto dagli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale e, dall'altro lato, del periodo interessato dall'applicazione di detti interessi.

46 Per quanto riguarda tale tasso di interesse, occorre rilevare che gli articoli 124/C e 124/D di detto codice prescrivono l'applicazione di interessi sull'IVA detraibile eccedente a un tasso pari al tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, corrispondente al tasso di interesse che la banca centrale nazionale applica alle principali operazioni di rifinanziamento. Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 72 e 74 delle sue conclusioni, se un soggetto passivo dovesse prendere in prestito da un ente creditizio una somma pari all'importo relativo all'IVA detraibile eccedente onde compensare il disavanzo di cassa derivante dal mancato rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, egli dovrebbe pagare un tasso di interesse superiore al tasso di base applicato dalla banca centrale nazionale, che è riservato soltanto agli enti creditizi.

47 Per quanto concerne il periodo interessato dall'applicazione di detti interessi, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, conformemente alla prassi nazionale controversa, gli interessi sull'IVA detraibile eccedente che non ha potuto essere recuperata a causa della condizione degli «acquisti pagati» sono calcolati sul periodo di riferimento IVA. Conformemente alla decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema, tali

interessi decorrono a partire dal giorno successivo a quello di presentazione del modulo della dichiarazione IVA, nel quale il soggetto passivo ha indicato un'eccedenza IVA da riportare al periodo di riferimento successivo a causa della condizione degli «acquisti pagati», fino all'ultimo giorno della presentazione del modulo della dichiarazione IVA successiva.

48 A tal riguardo risulta dagli elementi forniti alla Corte dalla Sole-Mizo e dalla Dalmandi Mezőgazdasági, elementi che devono essere verificati dai giudici del rinvio, che il periodo compreso tra la data in cui è stato calcolato l'importo degli interessi sull'IVA detraibile eccedente non recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati» e la data del pagamento effettivo di tali interessi avrebbe, per dette due imprese, una durata variabile tra cinque e quasi undici anni, in relazione alla quale non sembrerebbe essere previsto alcun interesse per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria derivante dal trascorrere del tempo che ha inciso sul valore dell'importo di cui trattasi.

49 Orbene, una prassi nazionale in base alla quale, nel caso di rimborso, su domanda del soggetto passivo, di un importo relativo all'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, gli interessi applicati su tale importo, da un lato, sono calcolati in base a un tasso inferiore a quello che un soggetto passivo diverso da un ente creditizio dovrebbe pagare per prendere in prestito una somma pari a detto importo e, dall'altro lato, decorrono durante un periodo di riferimento determinato, senza applicazione di interessi per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria derivante dal trascorrere del tempo a seguito di detto periodo di riferimento fino al pagamento effettivo di tali interessi, è tale da privare il soggetto passivo di un rimborso adeguato per la perdita derivante dall'indisponibilità delle somme di cui trattasi e, quindi, non rispetta il principio di effettività. Inoltre, una tale prassi non è idonea a compensare l'onere economico degli importi dell'imposta illegittimamente trattenuti, contrariamente al principio di neutralità fiscale.

50 Ciò premesso, non è necessario esaminare le questioni di cui trattasi alla luce dei principi di efficacia diretta e di proporzionalità.

51 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni dalla prima alla terza nella causa C13/18 e alle questioni prima e seconda nella causa C126/18, nonché alla prima parte della settima questione in quest'ultima causa, dichiarando che il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro consistente nel calcolare gli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta da detto Stato membro oltre un termine ragionevole in violazione del diritto dell'Unione, applicando un tasso corrispondente al tasso di base applicato dalla banca centrale nazionale allorché, da un lato, tale tasso è inferiore a quello che un soggetto passivo diverso da un ente creditizio dovrebbe pagare per prendere in prestito una somma pari a detto importo e, dall'altro lato, gli interessi sull'eccedenza IVA di cui trattasi decorrono durante un periodo di riferimento determinato, senza che sia applicato alcun interesse per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria dovuta al trascorrere del tempo a seguito di detto periodo di riferimento sino al pagamento effettivo di tali interessi.

#### ***Sulla seconda parte della settima questione nella causa C126/18***

52 Con la seconda parte della settima questione nella causa C126/18, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di equivalenza debbano essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione di cinque anni le domande di pagamento degli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale dichiarata contraria al diritto dell'Unione.

53 In proposito, dalla giurisprudenza menzionata al punto 37 della presente sentenza risulta che, in assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni in presenza delle quali gli interessi sugli importi delle imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione devono essere corrisposti, nel rispetto segnatamente dei principi di equivalenza e di effettività.

54 Per quanto concerne, in primo luogo, il principio di effettività, la Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata. Infatti, siffatti termini non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita (sentenza del 14 giugno 2017, *Compass Contract Services*, C38/16, EU:C:2017:454, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

55 Risulta, infatti, dalla giurisprudenza della Corte che la possibilità di proporre una domanda di rimborso delle eccedenze dell'IVA senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto col principio della

certezza del diritto, che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenza del 21 gennaio 2010, *Alstom Power Hydro*, C472/0, EU:C:2010:32, punto 16).

56 La Corte ha già dichiarato che appare ragionevole un termine nazionale di decadenza triennale, che decorra dalla data del pagamento contestato (sentenza dell'11 luglio 2002, *Marks & Spencer*, C62/00, EU:C:2002:435, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

57 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio nella causa C126/18 risulta che la prassi nazionale oggetto del procedimento principale, fondata sull'articolo 164, paragrafo 1, del codice di procedura fiscale, consente al soggetto passivo di chiedere il pagamento di interessi per compensare le perdite che ha subito dall'ultimo periodo di riferimento nel 2005 a causa dell'applicazione della condizione degli «acquisti pagati». Conformemente a tale prassi nazionale, la domanda di pagamento di interessi doveva essere presentata non oltre l'ultimo giorno del quinto anno civile successivo all'entrata in vigore, il 27 settembre 2011, della legge di modifica, la quale ha introdotto una procedura di rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta a causa della condizione degli «acquisti pagati», ossia entro il 31 dicembre 2016.

58 Risulta, quindi, che detta prassi nazionale subordina il diritto di chiedere il pagamento degli interessi sull'eccedenza IVA detraibile, trattenuta dallo Stato in violazione del diritto dell'Unione, a un termine di prescrizione quinquennale che decorre dalla data in cui è entrata in vigore la normativa nazionale che ha introdotto una procedura di rimborso relativa a tale eccedenza. Occorre rilevare che una tale prassi nazionale rispetta i requisiti derivanti dal principio di effettività.

59 Per quanto concerne, in secondo luogo, il principio di equivalenza, la Corte non dispone di alcun elemento tale da mettere in dubbio la conformità a tale principio della prassi nazionale oggetto del procedimento principale, in quanto la domanda di pagamento di interessi è subordinata allo stesso termine di prescrizione quinquennale, non rilevando che la domanda sia fondata su una violazione del diritto dell'Unione o sull'inosservanza del diritto interno avente un oggetto e una causa analoghi.

60 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla seconda parte della settima questione nella causa C126/18 dichiarando che il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di equivalenza devono essere interpretati nel senso che non ostano alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione quinquennale le domande di pagamento degli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale dichiarata contraria al diritto dell'Unione.

### ***Sulle questioni terza e quarta nella causa C126/18***

61 Con le questioni terza e quarta nella causa C126/18, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, l'articolo 183 della direttiva IVA nonché il principio di effettività debbano essere interpretati nel senso che ostano a una prassi di uno Stato membro che, anzitutto, subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito di interessi dovuto a titolo di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, mentre, in altri casi, tali interessi sono riconosciuti d'ufficio e, poi, applica detti interessi a decorrere dallo scadere di un termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione per trattare una domanda di tal genere, e non a decorrere dalla data in cui tale eccedenza si è costituita.

62 In via preliminare, occorre rilevare che le questioni in esame riguardano non gli interessi che si applicano sull'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, bensì gli interessi di mora previsti all'articolo 37, paragrafi 4 e 6, del codice di procedura fiscale, che sono applicabili nel caso di ritardo, da parte dell'amministrazione, nel pagamento di un importo il cui rimborso è richiesto dal soggetto passivo. A tal riguardo, dalla decisione di rinvio nella causa C126/18 risulta che la *Dalmandi Mezőgazdasági* non ha presentato la sua domanda di rimborso degli interessi sulle eccedenze di detta società, relativi a diversi periodi di riferimento decorsi da dicembre 2005 a giugno 2011, a partire dall'entrata in vigore della legge di modifica che ha introdotto una procedura di rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta dallo Stato ungherese a causa dell'applicazione della condizione degli «acquisti pagati» durante il 2011, bensì soltanto il 30 dicembre 2016. Orbene, la domanda della *Dalmandi Mezőgazdasági* volta al pagamento di interessi di mora a decorrere da una data anteriore alla presentazione di detta domanda e sino allo scadere del termine di trattazione impartito all'amministrazione, ai sensi dell'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale, è stata respinta dall'amministrazione tributaria con la motivazione che, in mancanza di una domanda, nessun ritardo può essere imputabile all'amministrazione.

63 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 100 delle sue conclusioni, poiché gli interessi di mora

previsti all'articolo 37, paragrafi 4 e 6, del codice di procedura fiscale sono dovuti a causa del pagamento tardivo, da parte dell'amministrazione fiscale, di un debito su domanda del soggetto passivo, il versamento di tali interessi è conseguenza diretta non dell'obbligo, ai sensi del diritto dell'Unione, di compensare le perdite derivanti dall'indisponibilità dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, bensì del superamento, da parte dell'amministrazione tributaria, di un termine procedurale previsto dal diritto nazionale, cui essa è soggetta.

64 Resta nondimeno che quando, come nel procedimento principale, il debito trae la sua origine dalla violazione del diritto dell'Unione da parte di uno Stato membro, il principio di effettività esige che quest'ultimo corrisponda interessi di mora nel caso di pagamento tardivo di detto debito da parte dell'amministrazione, in mancanza dei quali gli Stati membri non sarebbero indotti a compensare in tempo utile gli effetti di tale violazione subiti dai soggetti passivi.

65 Per quanto riguarda le condizioni alle quali tali interessi sono pagati, dalla giurisprudenza richiamata al punto 37 della presente sentenza risulta che, in assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire tali condizioni, nel rispetto segnatamente dei principi di equivalenza e di effettività.

66 Per quanto concerne il principio di effettività, unico principio contemplato dalle questioni terza e quarta nella causa C126/18, la condizione relativa alla presentazione, da parte del soggetto passivo, di una domanda di pagamento degli interessi di mora dovuti nel caso di ritardo nel pagamento, da parte dell'amministrazione, di un debito derivante dalla violazione, da parte dello Stato, del diritto dell'Unione non è tale, di per sé, da rendere praticamente impossibile l'esercizio del diritto al rimborso dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione. Come osservato dal governo ungherese, è mediante la presentazione di una tale domanda che il soggetto passivo comunica all'amministrazione tributaria il proprio credito ed è tale domanda che consente all'amministrazione di verificare l'importo e il fondamento giuridico del credito di cui trattasi.

67 Tenuto conto dell'autonomia procedurale di cui dispongono gli Stati membri nel prevedere, nel loro diritto nazionale, le condizioni procedurali concernenti il pagamento di interessi sugli importi di imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione, la condizione relativa alla presentazione, da parte del soggetto passivo, di una domanda di pagamento di interessi di mora dovuti nel caso di ritardo nel pagamento, da parte dell'amministrazione, di un debito derivante dalla violazione, da parte dello Stato, del diritto dell'Unione non è contrario al principio di effettività.

68 Di conseguenza, non è contraria al principio di effettività neanche una prassi nazionale che applica l'interesse di mora previsto dal diritto nazionale nel caso di pagamento tardivo, da parte dell'amministrazione tributaria, di un debito dovuto su domanda del soggetto passivo, a decorrere dallo scadere di un termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione tributaria per la trattazione di detta domanda, poco rilevando che il debito sia originato nel contesto del rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione.

69 Alla luce di ciò, si deve rispondere alle questioni terza e quarta nella causa C126/18 dichiarando che il diritto dell'Unione e, in particolare, il principio di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano a una prassi di uno Stato membro che, anzitutto, subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito a titolo di rimborso dell'eccedenza IVA trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, mentre, in altri casi, tali interessi sono riconosciuti d'ufficio e, poi, applica detti interessi a decorrere dalla scadenza del termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione per la trattazione di una domanda di tal genere, e non a decorrere dalla data in cui tale eccedenza si è costituita.

#### ***Sulle questioni quinta e sesta nella causa C126/18***

70 Poiché, da un lato, la quinta questione nella causa C126/18 è posta nell'ipotesi di risposta affermativa della Corte alla quarta questione e, dall'altro lato, la sesta questione in tale causa è posta nell'ipotesi di risposta affermativa della Corte alla quinta questione, non si deve rispondere a tali questioni.

#### ***Sull'ottava questione nella causa C126/18***

71 Con l'ottava questione nella causa C126/18 il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, l'articolo 183 della direttiva IVA nonché il principio di effettività debbano essere interpretati nel senso che ostano a una prassi di uno Stato membro in base alla quale il pagamento di interessi

di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito di interessi dovuto a titolo di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione può essere concesso, per il periodo durante il quale tale eccedenza si è costituita, solo se dalla dichiarazione del soggetto passivo relativa al periodo durante il quale tale Stato membro ha posto fine a detta violazione del diritto dell'Unione risulti un'eccedenza IVA detraibile.

72 A tal riguardo, dalla decisione di rinvio nella causa C126/18 risulta che la Dalmandi Mezőgazdasági ha ottenuto il pagamento di interessi di mora pari a HUF 7 000 (circa EUR 22) per superamento del termine di trattazione della domanda da essa presentata il 30 settembre 2016 e volta al pagamento degli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, per un periodo successivo alla sua domanda, mentre l'amministrazione tributaria ha rifiutato di versarle tali interessi per quanto riguarda il periodo anteriore alla sua domanda. Inoltre, è pacifico che dalla dichiarazione di detta società relativa al periodo durante il quale lo Stato ungherese ha posto fine a tale violazione del diritto dell'Unione non risultava un'eccedenza IVA detraibile.

73 Orbene, come risulta dai punti 67 e 68 della presente sentenza, l'amministrazione tributaria poteva, senza violare il principio di effettività, rifiutare di pagare un tale interesse di mora con riferimento al periodo anteriore alla presentazione della domanda.

74 Alla luce di ciò, non è necessario rispondere alla questione se, tenuto conto dei requisiti derivanti da detto principio, l'amministrazione potesse rifiutare il pagamento di un siffatto interesse con riferimento a tale medesimo periodo per una ragione diversa dal ritardo nella presentazione della domanda e vertente sull'assenza di eccedenza IVA detraibile risultante dalla dichiarazione del soggetto passivo relativa al periodo durante il quale lo Stato ungherese ha posto fine a detta violazione del diritto dell'Unione.

### Sulle spese

75 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi ai giudici nazionali, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

- 1) Il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro consistente nel calcolare gli interessi sull'imposta sul valore aggiunto (IVA) detraibile eccedente trattenuta da detto Stato membro oltre un termine ragionevole in violazione del diritto dell'Unione, applicando un tasso corrispondente al tasso di base applicato dalla banca centrale nazionale allorché, da un lato, tale tasso è inferiore a quello che un soggetto passivo diverso da un ente creditizio dovrebbe pagare per prendere in prestito una somma pari a detto importo e, dall'altro lato, gli interessi sull'eccedenza IVA di cui trattasi decorrono durante un periodo di riferimento determinato, senza che sia applicato alcun interesse per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria dovuta al trascorrere del tempo a seguito di detto periodo di riferimento sino al pagamento effettivo di tali interessi.
- 2) Il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di equivalenza devono essere interpretati nel senso che non ostano alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione quinquennale le domande di pagamento degli interessi sull'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto detraibile trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale dichiarata contraria al diritto dell'Unione.
- 3) Il diritto dell'Unione e, in particolare, il principio di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano a una prassi di uno Stato membro che, anzitutto, subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito a titolo di rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, mentre, in altri casi, tali interessi sono riconosciuti d'ufficio e, poi, applica detti interessi a decorrere dalla scadenza del termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione per la trattazione di una domanda di tal genere, e non a decorrere dalla data in cui tale eccedenza si è costituita.

## **Corte di cassazione, Sezioni unite civili, Ordinanza n. 7822 del 14 aprile 2020**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAMMONE Giovanni - Primo Presidente - Dott. DI IASI Camilla - Presidente di Sez. - Dott. MANNA Antonio - Presidente di Sez. -

Dott. FRASCA Raffaele - rel. Presidente di Sez. - Dott. SAMBITO Maria Giovanna - Consigliere - Dott. DE STEFANO Franco - Consigliere -

Dott. DORONZO Adriana - Consigliere - Dott. ORICCHIO Antonio - Consigliere - Dott. GIUSTI Alberto - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

### **ORDINANZA**

sul ricorso per conflitto di giurisdizione L. n. 69 del 2009, ex art. 59, n. 32705-2018 proposto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma nel giudizio fra:

MASTINO S.R.L.;

contro

AGENZIA DEL DEMANIO; e REGIONE LAZIO;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 02/07/2019 dal Presidente Dott. RAFFAELE FRASCA;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE AUGUSTINIS Umberto, che ha chiesto dichiararsi la giurisdizione del giudice ordinario.

### **Svolgimento del processo**

Con ricorso depositato il 26 luglio 2017 - qualificato ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57 e art. 617 c.p.c., comma 2 e art. 615 c.p.c., comma 2 e proposto contro l'Agenzia delle Entrate -Riscossione, quale nuovo Agente della Riscossione per la Provincia di Roma, "Equitalia s.p.a. - Agenti della riscossione - Equitalia centro s.p.a.

- sede di (OMISSIS) (ora Agenzia delle Entrate - Riscossione)", l'Agenzia del demanio e la Regione Lazio - la Mastino s.r.l. esponeva al Tribunale di Roma in funzione di Giudice dell'Esecuzione che:

in data 13 luglio 2017 le era stato notificato - in forza di due cartelle esattoriali (rispettivamente la n. (OMISSIS) notificata il 28 settembre 2016 e la n. (OMISSIS) notificata il 17 ottobre 2016) e per un credito di Euro 52.782,00 per somme, asseritamente scadute e non pagate, iscritte a ruolo a titolo di imposte regionali sulle concessioni statali di beni demaniali ed a titolo di canoni demaniali, nonché a titolo di interessi, sanzioni e spese - un atto di pignoramento presso terzi ad istanza dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione, Agente della Riscossione per la Provincia di Roma ed a carico del terzo debitor debitoris indicato come "Equitalia s.p.a. - Agenti della riscossione - Equitalia centro s.p.a. - sede di (OMISSIS)";

il soggetto indicato come terzo pignorato era inesistente, in quanto ai sensi del D.L. n. 193 del 2016, art. 1, comma, le società del gruppo Equitalia erano sciolte e cancellate dal registro delle imprese ed estinte, senza consecuzione di procedimento di liquidazione, onde il pignoramento risultava improcedibile e comunque inammissibile;

il pignoramento era illegittimo e nullo per il venir meno dei titoli presupposti nelle due cartelle esattoriali, in quanto:

c1) riguardo alla prima cartella, fondata su un avviso di accertamento del 2011 relativo all'imposta regionale sulle concessioni statali di beni demaniali per l'anno 2008, assumevano rilievo, per un verso l'instaurazione di un giudizio (iscritto al n. r.g. 1839 del 2009) dinanzi al Tribunale di Civitavecchia per la rideterminazione dei canoni demaniali per gli anni 2007, 2008 e 2009, nonché la loro avvenuta rideterminazione operata dal Comune di Fiumicino su istanza presentata nel 2014 dalla Masino - in un importo che essa aveva pagato come da F24 allegato, e, per altro verso, una sentenza resa dal Tribunale di Civitavecchia in altro giudizio (di cui al r.g.n. 65391 del 2014), la n. 10882 del 2017, che, nel giudizio promosso dalla stessa Mastino contro l'Agenzia del Demanio ed Equitalia aveva annullato una cartella esattoriale per un importo dovuto per canoni dal 2010 al 2013 e lo aveva fatto proprio nel presupposto di quella rideterminazione, con la conseguenza che l'accertata rideterminazione dei canoni si rivelava incidente anche sulla quantificazione dell'imposta regionale anche per l'anno 2008;

c2) riguardo alla seconda cartella, concernente un importo dovuto per canone demaniale per l'anno 2015, la Mastino aveva presentato istanza di rateizzazione, che era stata accolta dall'Agenzia del demanio come da raccomandata con a.r. del 21 ottobre 2016, con un piano di ammortamento per le singole rate che la Mastino aveva iniziato e continuava a pagare.

Sulla base di tali deduzioni la Mastino, dopo aver chiesto sospendersi "l'efficacia esecutiva e/o l'esecuzione dell'impugnato atto di pignoramento di crediti verso terzi (...) e della relativa procedura, (...) nonché delle cartelle esattoriali (...) ai sensi dell'art. 624 c.p.c. e/o del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 60", domandava: a) "in via pregiudiziale" di "accertare e dichiarare l'improcedibilità e/o comunque l'inammissibilità dell'impugnato atto di pignoramento (...) per inesistenza giuridica del terzo Equitalia S.p.A. - Agenti della riscossione - Equitalia centro Spa - sede di (OMISSIS)"; b) "nel merito, in via principale: accertare e dichiarare la nullità ed illegittimità, totale e/o parziale, dell'impugnato atto di pignoramento di crediti (...) e delle cartelle esattoriali" su indicate "ad esso presupposte, e di tutti gli atti ad esso conseguenti, e/o in ogni caso, annullare gli atti medesimi e/o dichiararli privi di qualsiasi efficacia".

Il Giudice dell'Esecuzione sospendeva in via provvisoria l'esecuzione e fissava udienza di comparizione, all'esito della quale si riservava e, quindi, pronunciava l'ordinanza riservata del 13 settembre 2017, con cui così motivava:

"considerato che l'opponente ha fatto rilevare che l'azione esecutiva è stata instaurata sulla base di cartelle di pagamento relative a crediti per imposte regionali sulle concessioni statali di beni del demanio e per canoni demaniali ed ha eccepito la nullità delle cartelle di pagamento poste a fondamento dell'esecuzione e la rateizzazione del credito con riferimento alla seconda cartella di pagamento posta a fondamento dell'esecuzione; considerato che, in materia di esecuzione per crediti tributari, dopo la novella del 1999, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 57, si ammette la proponibilità dell'opposizione regolata dall'art. 615 c.p.c., ma per le sole contestazioni inerenti la pignorabilità dei beni, e l'opposizione regolata dall'art. 617 c.p.c., per tutti i vizi salvo che per le contestazioni sulla regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo ai sensi dell'art. 57; che non sono ammissibili le opposizioni che attengono al diritto di agire esecutivamente e che, quindi, nel caso in esame, non è ammissibile l'opposizione fondata sulla assunta rateizzazione del credito posto che in tal caso si contesta il diritto dell'agente della riscossione ad agire esecutivamente per un credito tributario; rilevato altresì che dopo un ampio contrasto giurisprudenziale la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha di recente stabilito che quando l'espropriazione sia stata promossa per la soddisfazione di crediti aventi natura tributaria e si assuma la illegittimità del pignoramento per vizio formale propagato

scaturente dalla pretesa illegittimità degli atti prodromici (ad esempio conseguente alla mancata o irrituale notificazione della cartella di pagamento), laddove si lamenti l'invalidità formale dei soli atti prodromici e si assuma l'invalidità formale esclusivamente derivata del pignoramento la controversia va devoluta alle Commissioni Tributarie (Cass. civ., Sez. Unite, Sent., (data ud. 21/03/2017) 05/06/2017, n. 13913); ritenuto quindi che l'opposizione proposta dinanzi al giudice dell'esecuzione con riferimento a tali motivi deve considerarsi inammissibile dovendosi introdurre un giudizio dinanzi alla commissione tributaria competente; che nel caso in esame l'opponente lamenta proprio la nullità della notifica delle cartelle di pagamento; che con riferimento a tale motivo l'opposizione dinanzi al giudice dell'esecuzione è inammissibile; ritenuto, quindi, insussistente il fumus della fondatezza della opposizione; rilevato che a seguito della mancata costituzione della Agenzia delle Entrate non si debba provvedere sulle spese della fase cautelare”.

Sulla base di queste ragioni il Giudice dell'Esecuzione del Tribunale di Roma, dopo avere revocato la sospensione disposta con provvedimento inaudita altera parte e rigettato l'istanza di sospensione dell'esecuzione, concedeva “termine perentorio di giorni 60 dalla data di scadenza del termine per proporre reclamo (al Collegio) ovvero dalla comunicazione della decisione del Collegio investito del reclamo (...) per l'introduzione della causa di merito dinanzi alla Commissione Tributaria competente”.

Con atto qualificato come “ricorso per l'introduzione della causa di merito a seguito di ordinanza del Tribunale di Roma”, la Mastino s.r.l., adducendo di non avere inteso reclamare detta ordinanza, ha introdotto davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma le stesse domande a suo tempo proposte dinanzi al tribunale capitolino.

Con ordinanza del 29 ottobre 2018, resa all'esito della prima udienza nella costituzione della sola Agenzia delle Entrate, l'adita Commissione Tributaria ha elevato conflitto di giurisdizione ai sensi della L. n. 69 del 2009, art. 59, comma 3, dopo avere dato atto della riassunzione e che il Tribunale di Roma aveva “declinato la giurisdizione in favore del Giudice Tributario, sul presupposto che la ricorrente avesse lamentato la nullità della notifica delle cartelle di pagamento”, si è così espressa:

“Rilevato, al contrario, che la ricorrente ha ammesso, già nel ricorso introduttivo, la regolare notifica di entrambe le cartelle presupposte dall'atto di pignoramento impugnato (notificate, precisamente, in data 29.09.2016 e 17.10.2016); Rilevato, altresì, che nel presente procedimento, la ricorrente ha contestato il diritto della resistente di procedere ad esecuzione forzata per la sopravvenuta estinzione della pretesa ereditaria; Considerato che l'Agenzia delle Entrate, costituendosi in giudizio, ha eccepito l'inammissibilità del ricorso in quanto l'impugnazione dell'atto di pignoramento dinanzi alle commissioni tributarie sarebbe ammissibile soltanto nei casi di omessa notifica della cartella o di altro atto presupposto, mentre nel caso di specie, come detto, la ricorrente ha addirittura ammesso la notifica delle cartelle presupposte; Rilevato, al riguardo, che le SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza 05.06.2017, n. 13913, hanno chiarito, che “In materia di esecuzione-forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1 e art. 19, D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario”; Considerato che, nel caso di specie, la ricorrente aveva già avuto contezza della pendenza della pretesa tributaria in quanto, come detto, le relative cartelle erano state regolarmente notificate; Ritenuto, pertanto, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale di Roma con l'ordinanza del 13.09.2017, che la cognizione della presente controversia debba essere riservata alla giurisdizione del Giudice ordinario; Visto la L. n. 69 del 2009, art. 59, comma 3, in materia di conflitto di giurisdizione; Rimette gli atti alle SS.UU. civili della Suprema Corte di Cassazione affinché risolva, definitivamente, la questione di giurisdizione sulla controversia oggetto di causa”.

Nessuna delle parti costituite davanti al giudice confliggente ha svolto attività difensiva.

Dovendo seguire la trattazione ai sensi dell'art. 380-ter c.p.c., è stata fatta richiesta al Pubblico Ministero presso la Corte di formulare le sue conclusioni ed all'esito del loro deposito è stata fissata l'adunanza camerale.

Il Pubblico Ministero ha concluso perché sia dichiarata la giurisdizione ordinaria, sull'assunto “che, nel caso di specie si controverte in relazione all'estinzione della pretesa creditoria dell'Ente, non contestandosi né l'esistenza né la correttezza della cartella e della sua notifica”.

## Motivi della decisione

Ai fini della soluzione del conflitto di giurisdizione è preliminare chiarire che assume rilevanza l'ordine con cui le domande erano state proposte dalla parte attrice dinanzi al giudice ordinario e, a seguito della declinatoria della giurisdizione da parte sua, sono state identicamente riproposte davanti al giudice tributario.

Come emerge da quanto si è sopra indicato, il cumulo di domande proposte non è stato formulato senza che la parte abbia indicato al giudice, sulla base di quanto le compete come genuina espressione del principio della domanda, di volerne l'esame indifferentemente, sì da onerare il giudice adito del dovere di decidere comunque su tutte.

Il cumulo è stato, invece, proposto con l'espressa indicazione di una gradazione riguardo alla richiesta di esaminare le domande.

Infatti, in disparte la formulazione dell'istanza cautelare di sospensione dell'esecuzione, parte attrice ha proposto espressamente "in via pregiudiziale" la domanda di accertamento dell'improcedibilità e/o inammissibilità del pignoramento di crediti presso terzi e, dunque, in buona sostanza della sua invalidità e, quindi, nullità, adducendo come ragione l'inesistenza del terzo debitor debitoris come causa di tale nullità. L'espressa indicazione della richiesta di una decisione "in via pregiudiziale" su tale domanda assegna a quella successivamente proposta, sebbene indicata come articolata "nel merito, in via principale", carattere subordinato rispetto a quella proposta in via pregiudiziale. La previsione della subordinazione avrebbe potuto essere espressa dicendo la prima domanda proposta "in via principale" e la seconda "in via subordinata", ma l'uso a proposito della prima della locuzione avverbiale "in via pregiudiziale" sottende comunque il nesso di subordinazione della seconda, tenuto conto, altresì: a) che non si è usata, a proposito di quest'ultima, la locuzione "in ogni caso" o altra simile oppure l'avverbio "comunque"; b) e che il nesso di subordinazione, d'altro canto, è ad abundantiam rafforzato dalla circostanza che nell'ipotesi di accoglimento della prima domanda, la seconda, almeno quanto alla richiesta di "accertare e dichiarare la nullità e l'illegittimità, totale e/o parziale, dell'impugnato atto di pignoramento", resterebbe naturalmente assorbita per cessazione della materia del contendere.

Tanto premesso, rilevano le Sezioni Unite (così intendendo enunciare un principio di diritto), che "quando vengono proposte domande con nesso di subordinazione, in sede di esame delle domande il giudice adito deve interrogarsi e decidere sulla giurisdizione con riferimento alla domanda proposta in via pregiudiziale, atteso che la questione di giurisdizione sulla domanda subordinata può venire in rilievo solo quando egli abbia deciso sulla domanda pregiudiziale in modo da rendere necessario, in conformità alla richiesta della parte e, dunque, restando sciolto il nesso di subordinazione, l'esame della domanda subordinata. Il che accade se la domanda principale venga rigettata nel merito o per ragioni di rito (e, in questo secondo caso, la decisione lasci la controversia per la domanda subordinata davanti al giudice adito, in quanto il processo non si chiuda davanti al giudice per effetto della pronuncia di rito)" (si pensi ad una pronuncia impediente ogni decisione perché travolgente per motivi formali tutto l'atto introduttivo del processo oppure ad una declinatoria di competenza sulla domanda principale, la quale, di per sé non scioglie il nesso di subordinazione).

La declinatoria della giurisdizione sulla domanda principale, poiché non scioglie il nesso di subordinazione, non si connota, dunque, come decisione sulla giurisdizione anche riguardo alla o alle domande subordinate, a meno che il giudice, naturalmente, violando il nesso di subordinazione, si pronunci pure sulle domande subordinate giudicando della giurisdizione riguardo ad esse e declinando la propria sia sulla domanda principale che su di esse.

Ne segue questo ulteriore principio di diritto: "Se il nesso di subordinazione non viene sciolto e la declinatoria della giurisdizione avviene con riferimento alla domanda principale, qualora la decisione non sia impugnata nel plesso giurisdizionale cui appartiene il giudice, ma sia riproposta davanti alla giurisdizione indicata indicato nella pronuncia declinatoria (a norma della L. n. 69 del 2009, art. 59, comma 2, o delle norme omologhe che dettano gli stessi principi quando la declinatoria avviene da parte di un giudice non ordinario: art. 11 cod. proc. amm., art. 17 cod. cont.), anche il potere del giudice della riassunzione di elevare conflitto di giurisdizione concerne, permanendo il nesso di subordinazione, la domanda proposta in via principale".

Da tanto non deriva, tuttavia, che il potere delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione investite dal conflitto, se nell'elevarlo il giudice rimettente non abbia sciolto a sua volta il nesso di subordinazione, debba riguardare solo la domanda principale.

In tal caso si deve ritenere che: "poiché lo strumento del conflitto è diretto a determinare in modo vincolante fra le parti la giurisdizione, il potere di regolare la giurisdizione si debba esercitare da parte delle Sezioni

Unite prescindendo dal nesso di subordinazione, cioè con riferimento a tutto il cumulo di domande, giacché sussiste l'esigenza di assicurare che la questione di giurisdizione sia risolta una volta per tutte sull'intera controversia e considerato che l'esercizio del potere delle Sezioni Unite può e deve avvenire senza che esse scioglano, contro la volontà dell'attore, il nesso di subordinazione, di modo che Esse debbono rimettere le parti davanti alla giurisdizione riconosciuta esistente sulla domanda principale e dichiarare eventualmente quella di un altro giudice sulle domande subordinate. Ma ciò solo subordinatamente allo scioglimento, con la sua decisione, del nesso di subordinazione da parte del giudice della giurisdizione dichiarata sulla domanda principale".

Questa soluzione risulta rispettosa dell'atteggiarsi del principio della domanda e si lascia preferire rispetto all'altra, che comporterebbe che le Sezioni Unite, investite del conflitto sul cumulo di domande proposto con nesso di subordinazione, qualora ritengano che la giurisdizione appartenga sulla principale ad un giudice e sulla subordinata ad un giudice di altro plesso giurisdizionale, debbano, una volta così individuati distinti plessi giurisdizionali, risolvere d'ufficio il nesso di subordinazione in via, per così dire, preventiva, e separare le domande rimettendole dinanzi ai distinti plessi giurisdizionali: tale soluzione, infatti, confliggerebbe con il principio della domanda ed in particolare con il suo amminicolo rappresentato dalla scelta della parte di subordinare la richiesta di decisione di una domanda alla previa decisione dell'altra.

Può accadere che il giudice investito del cumulo delle domande declini la giurisdizione violando espressamente o implicitamente (cioè con la motivazione declinatoria) l'ordine di subordinazione, cioè esaminando prima la domanda subordinata e, quindi, declinando la giurisdizione su tutta la causa e che all'esito una parte riassuma tutta la causa davanti alla giurisdizione dichiarata.

In questo caso, deve ritenersi che "se il giudice della riassunzione elevi il conflitto su tutto il cumulo, le Sezioni Unite, inerendo il nesso di subordinazione alla domanda e dunque a ciò su cui deve decidersi la questione di giurisdizione, possono rilevare la violazione del nesso di subordinazione e decidere sulla giurisdizione rispettando il nesso di subordinazione proposto dalla parte. Con la conseguenza che andrà dichiarata la giurisdizione del giudice cui spetta la causa principale e quella, eventualmente diversa sulla subordinata, andrà dichiarata - nella stessa logica prima indicata - solo condizionatamente alla definizione della domanda principale.

Nel caso di specie il Tribunale di Roma declinò la giurisdizione su tutte le domande senza prendere posizione sul nesso di subordinazione né espressamente né implicitamente ed il giudice tributario ha elevato il conflitto allo stesso modo.

Può passarsi ora all'esame del conflitto, il che comporterà l'individuazione della giurisdizione in primo luogo sulla domanda principale e quindi sulle subordinate, sebbene in via condizionata.

Essendo pacifico che la pretesa esecutiva esattoriale, in relazione alla quale è stato introdotto il cumulo di domande dalla Mastino s.r.l. concerne la realizzazione coattiva di una pretesa sostanziale tributaria, la soluzione del conflitto esige l'applicazione dei principi che, in tema di riparto di giurisdizione, si correlano all'esistenza nell'ordinamento di una previsione sulle controversie inerenti alle pretese tributarie di una giurisdizione speciale, quella davanti alle commissioni tributarie, e all'attribuzione in generale della giurisdizione sulle pretese esecutive, cioè dell'esecuzione forzata di detta pretesa, alla giurisdizione ordinaria.

Dovendosi considerare che in relazione ad essa possono sorgere contestazioni che danno o possono dar luogo a tutela sul piano della cognizione, è necessario interrogarsi sulla riconducibilità anche di esse alla giurisdizione ordinaria i tutto od in parte.

In proposito, si deve registrare l'incidenza di una recente sentenza della Corte Costituzionale, la n. 114 del 2018, che ha introdotto, con una pronuncia additiva, un elemento di novità del quale occorre tenere conto.

Poco prima di questo intervento, peraltro, sulle implicazioni dell'assetto normativo già esistente era intervenuta l'ordinanza n. 13913 del 2017 delle Sezioni Unite, della quale è qui necessario richiamare i contenuti.

Nella citata decisione le Sezioni Unite richiamarono in primo luogo il quadro normativo allora vigente, ricordando che esso era "costituito: a) dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, che (dopo le modifiche apportate dalla L. n. 488 del 2001, art. 12, comma 2 e dal D.L. n. 203 del 2005, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2005) ha attribuito in generale alle commissioni tributarie, per i giudizi di merito, la giurisdizione in materia tributaria, precisando, nel secondo periodo del comma 1, che "Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui al D.P.R. 20 settembre 1973, n. 602, art. 50,

per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo D.P.R.”; b) del citato D.P.R. n. 546 del 1992, art. 19, recante l’elenco degli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie, suscettibile (secondo la nota e consolidata giurisprudenza di questa Corte) di ampliamento per interpretazione estensiva (in relazione, ad esempio, ad ogni atto autoritativo contenente una ben individuata pretesa tributaria a carico del contribuente); c) dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 49, comma 2, per il quale il procedimento di espropriazione forzata nell’esecuzione tributaria è regolato “dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione” in quanto non derogate dal capo II del medesimo D.P.R. e con esso compatibili; d) del citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall’art. 615 c.p.c. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall’art. 617 c.p.c., ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo; e) dall’art. 9 c.p.c., comma 2, che attribuisce al tribunale (in via generale e residuale) la competenza esclusiva delle cause in materia di imposte e tasse”.

Nella contemplazione del descritto quadro normativo le Sezioni Unite hanno affermato che da esso “si evince, in ordine al riparto di giurisdizione (sostanzialmente nello stesso senso, ex plurimis, Cass. n. 18505 del 2013), che: 1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, secondo periodo; art. 9 c.p.c., comma 2); 2) le opposizioni all’esecuzione di cui all’art. 615 c.p.c., concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario (art. 9 c.p.c., comma 2); 3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all’art. 617 c.p.c., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario (art. 9 c.p.c., comma 2); 4) le opposizioni di terzo all’esecuzione di cui all’art. 619 c.p.c., si propongono al giudice ordinario (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58; art. 9 c.p.c., comma 2)”.

Hanno, poi, continuato le Sezioni Unite, osservando che:

rimaneva “tuttavia aperto il problema dell’individuazione del giudice davanti al quale proporre l’opposizione agli atti esecutivi ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo e, in particolare, ove il contribuente, di fronte al primo atto dell’esecuzione forzata tributaria (cioè all’atto di pignoramento), deduca (come nella specie) di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo”;

sussistevano “in proposito due opposti orientamenti”, che pur partendo “dal condivisibile comune presupposto interpretativo secondo cui l’inammissibilità delle opposizioni all’esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, non va intesa (pena la violazione del diritto di difesa sancito dall’art. 24 Cost.) come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni”, divergevano “però, sull’individuazione del giudice da adire”, in quanto: b1) “in base al primo di essi (...) l’opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall’omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve nell’impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l’intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria” e “l’opposizione, pertanto, è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario (ai sensi dell’art. 2, comma 1, secondo periodo e art. 19 - estensivamente interpretato - del D.Lgs. n. 546 del 1992)”; b2) “in base al secondo e più recente orientamento (...) l’opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall’omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57 e degli artt. 617 e 9 c.p.c., perchè la giurisdizione dell’autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell’esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento (come, appunto, un atto di pignoramento), restando irrilevante il vizio dedotto e, quindi, anche quando detto vizio venga indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento”, dovendo “in tale ipotesi, il giudice ordinario (...) verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all’esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari”.

Le Sezioni Unite hanno risolto il contrasto a favore del primo orientamento, rinvenendo a suo favore “ragioni letterali e sistematiche”.

Quanto alle prime, hanno osservato: aa) che “il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, secondo periodo, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella “notificazione della cartella di pagamento” (ovvero, a seconda dei casi, dell’avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, dell’avviso cosiddetto “impoesattivo” o dell’intimazione di pagamento)”, onde “prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo, al giudice ordinario”; bb) che, in conseguenza, “l’impugnazione di un atto dell’esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perchè non preceduto dalla suddetta notificazione integra una

opposizione ai sensi dell'art. 617 c.p.c., nella quale si fa valere una nullità "derivata" dell'atto espropriativo (...) devoluta alla cognizione del giudice tributario, proprio perchè si situa (beninteso, secondo la deduzione difensiva del contribuente) prima della notificazione in discorso" ed hanno osservato che "in questa prospettiva, ai fini della giurisdizione, non ha importanza se, in punto di fatto, la cartella (o un altro degli atti equipollenti richiesti dalla legge) sia stata o no effettivamente notificata", giacchè "il punto attiene al merito e la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, secundum eventum", mentre "rileva invece, ai fini indicati, il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto dell'espropriazione forzata (art. 491 c.p.c.); cc) "che l'orientamento secondo cui è ammissibile davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento incentrata sulla mancata notifica della cartella di pagamento (o dei suddetti atti assimilabili) si scontra con il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c., riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo; dd) che, peraltro, non appariva "convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al *petitum* formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente", cioè nel senso della "giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti)" e della "giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento", atteso che "non solo il *petitum* sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'*iter* procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma nella specie sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove (come prospettato dalla parte) l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente"; ee) che "del resto, l'invalidità della notificazione della cartella o l'omissione della medesima notificazione non integrano, in sé, un vizio della cartella, ove non si accompagnino alla intervenuta decadenza dal potere di procedere alla riscossione" e che "inoltre, come già osservato, ammettere davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento per omessa notifica della cartella appare comunque in contrasto con il menzionato divieto di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57".

Sotto l'aspetto sistematico, le Sezioni Unite hanno rilevato che "l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra (come sottolineato dalla CTR) il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (quale interpretato estensivamente dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte: ex plurimis, Sezioni Unite n. 9570 e n. 3773 del 2014)", onde il secondo orientamento interpretativo "nell'attribuire alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia concernente un atto compreso tra quelli di cui del D.Lgs. n. 546 del 1992, citato art. 19", sarebbe risultato "disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti", mentre "l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale" avrebbe trovato "una più agevole sistemazione il disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c., riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo", in quanto "tale inammissibilità, infatti, può ben essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, facendo valere, come nella specie, l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento".

Concludendo il ragionamento le Sezioni Unite hanno rilevato che "in tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore che, nel prevedere nel D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, l'inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, ha evidentemente presupposto che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario" ed hanno, quindi, enunciato il principio di diritto secondo cui: "in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti dal pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, secondo periodo, art. 19, D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57 e art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario".

Ritengono le Sezioni Unite che i principi affermati dall'ordinanza del 2017 risultavano giustificati, come risultava giustificato il processo motivazionale allora seguito.

La circostanza che in quella decisione si procedette all'enunciazione dei detti principi con specifico riferimento alla tipologia di controversie inerenti il profilo che davanti alla giurisdizione ordinaria è riconducibile all'azione tipica di cui all'art. 617, nonché quella della sopravvenienza della citata sentenza della Corte Costituzionale, inducono a svolgere ulteriori rilievi che si muovano nella considerazione del problema della delimitazione

della giurisdizione tributaria anche con riferimento a controversie che sarebbero rispondenti, davanti alla giurisdizione ordinaria, all'azione tipica di cui all'art. 615 c.p.c..

Questa ulteriore riflessione si giustifica in ragione del dovere regolare la giurisdizione anche sulle domande subordinate, come meglio emergerà successivamente.

Mette conto, in quest'ottica, partire da una riflessione preliminare, finalizzata ad intendere il disposto del secondo inciso del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, là dove, dopo che nel primo inciso ha individuato l'ambito della giurisdizione speciale tributaria riferendolo alle "controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati", dispone che "restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 50, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo D.P.R."

Ai fini dell'esatta comprensione della norma non è in primo luogo inopportuno leggerla in senso contrario, cioè come se dicesse che sono ricompresi nella giurisdizione tributaria gli atti funzionali all'esecuzione tributaria fino alla notifica della cartella esattoriale o della c.d. intimazione di pagamento di cui all'evocato art. 50. E dunque che alla giurisdizione tributaria è riservata la cognizione del loro modo di essere.

In secondo luogo, atteso il riferimento agli atti dell'esecuzione tributaria è opportuno considerare in che modo risulti disciplinata l'esecuzione tributaria, o meglio il diritto di procedere esecutivamente per un credito tributario, fino a quella notifica compresa.

All'uopo, va ricordato che l'esecuzione di una pretesa tributaria (come diritto di procedere in *executivis*), come per qualsiasi esecuzione suppone l'esistenza di un titolo esecutivo e di esso fa l'individuazione il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 49, che, nel testo vigente, dispone al primo inciso del comma 1, che "Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo".

Il ruolo, giusta il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d), è atto impugnabile davanti alla giurisdizione tributaria e, quindi, la cognizione di ogni questione che riguardi la pretesa tributaria in esso individuata appartiene alla giurisdizione tributaria. Si tratta sia delle questioni eventualmente afferenti alla sua validità formale come atto, sia delle questioni che ineriscono alla sussistenza pretesa tributaria da esso emergente e, dunque, delle questioni relative ai fatti costitutivi, impeditivi ed estintivi che si siano storicamente verificati prima che la pretesa tributaria in esso formalmente si evidenziasse. Dunque, tutto ciò che ha portato alla formazione del ruolo, siccome contenente l'indicazione di una pretesa tributaria, sia in senso formale (cioè come atto sostanzialmente di natura amministrativa e compiuto in autotutela), sia sotto il profilo della disciplina di diritto sostanziale.

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

Il profilo contenutistico della cartella di pagamento, siccome indicato del D.P.R. n. 602 del 1972, art. 25, comma 2 e dal comma 2-*bis* (rispettivamente nel senso che "La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata." e che "la cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo"), palesa che essa, se riguardata rispetto all'esecuzione forzata, ha una funzione equivalente al precetto in quanto contiene l'intimazione di adempiere, con l'avvertenza che in mancanza si procederà all'esecuzione e, nel contempo, di notificazione del titolo esecutivo, dovendo indicare l'obbligo risultante dal ruolo e, quindi, fornire una indicazione del credito per cui si procede. Sicché è corretta l'affermazione che "Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal D.P.R. n. 602 del 1973, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento da parte dell'agente della riscossione, atteso che la cartella di pagamento, a mente

dell'art. 25 del D.P.R. citato, assolve uno actu le funzioni svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'art. 50 del medesimo D.P.R., depone univocamente in tal senso. " (Cass. n. 3021 del 2018).

L'avviso di pagamento, quando viene notificato dopo il decorso del termine entro il quale poteva procedersi ad esecuzione a seguito della notifica della cartella, a sua volta assolve alla funzione di nuovo precetto.

Va, poi ricordato che del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, dopo avere precisato che "gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente" e che "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri", dispone che, tuttavia, "la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

Tale disposizione, quando si riferisce alla "mancata notificazione" vuole, evidentemente, alludere: a) sia alla fattispecie in cui qualsiasi attività notificatoria dell'atto impugnabile sia stata omessa; b) sia alla fattispecie in cui un'attività notificatoria sia stata eseguita, ma con difformità tali dal modello legale da ridondare in notificazione inesistente; c) sia ancora all'ipotesi in cui l'attività notificatoria sia stata eseguita in modo nullo, atteso che l'atto nullo è inidoneo a produrre i suoi effetti e, quindi, deve considerarsi inidoneo ad essere apprezzato come notificazione (salva la questione della possibilità di applicazione del principio della idoneità al raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156 c.p.c., comma 3, in funzione di elisione della nullità formale, su cui non è questa la sede per prendere posizione).

In tutte queste ipotesi vi è legittimazione ad impugnare la cartella.

Va pure ricordato che sempre il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, prevede l'impugnabilità dell'avviso di mora, che attualmente si identifica nell'intimazione di cui del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50.

Anche riguardo alla notifica di esso possono ripetersi le considerazioni appena fatte.

Questo essendo il quadro normativo rilevante, si deve rimarcare che il riferimento agli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notifica della cartella o della c.d. intimazione di pagamento, una volta considerato che tali atti assumono il carattere di atti equivalenti al precetto, cioè di esternazione della pretesa esecutiva tributaria, ed anzi di individuazione del titolo esecutivo, è fatto nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, genericamente con riguardo alla loro "notifica".

Ebbene, si potrebbe pensare che detto riferimento vada inteso nel senso che una notifica vi debba essere stata, e che, dunque, se non vi sia stata o sia stata fatta in modo inesistente o sia stata fatta in modo nullo e, dunque, tale da non potersi ritenere idonea notifica, gli atti di esecuzione esattoriale non possano ritenersi ad essa successivi alla stregua del D.Lgs. n. 546 del 1992, citato art. 2, potendolo essere cioè solo in presenza di una notifica valida secondo l'ordinamento. Con la conseguenza che di fronte ad atti di esecuzione che conseguano in situazione di mancanza, di inesistenza o di nullità della notifica, sia configurabile la giurisdizione ordinaria e non lo sia quella tributaria.

Senonchè, questa ipotesi non considera che, essendo la notifica della cartella e dell'intimazione di pagamento necessarie perchè sia l'una che l'altra siano produttive dei loro effetti (salva l'ipotesi che vi siano stati equipollenti della notifica stessa), è logica implicazione il ritenere che nell'ambito della previsione della impugnabilità dell'una e dell'altra dinanzi alla giurisdizione tributaria, prevista dall'art. 19, non possa non essere compresa la deduzione, come ragione di impugnabilità, del fatto che tali non abbiano prodotto i loro effetti in ragione o della mancanza o della inesistenza o della nullità della loro notificazione.

D'altro canto, quando viene riservata ad un giudice la cognizione di un atto in quanto notificato, l'ambito del controllo deferitogli non può non comprendere l'esistenza e validità della notificazione, perchè altrimenti se tale controllo fosse riservato ad altro giudice, si avrebbe che il controllo del primo risulterebbe in modo incoerente condizionato dall'instaurazione del giudizio sulla notificazione davanti al secondo.

Risulta allora evidente che il confine fra la giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria, si deve individuare considerando che, quanto la legge, nell'art. 2, più volte citato, dice che restano esclusi dalla giurisdizione tributaria gli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notifica dei noti atti, intende dire che alla giurisdizione tributaria risulta riservata la cognizione delle questioni inerenti alla pretesa tributaria non solo se una notifica valida vi sia stata, ma anche se non vi sia stata o se vi sia stata in modo inesistente o in modo nullo. Ne discende che la qualificazione che il legislatore ha fatto con l'aggettivo "successivi" per individuare gli atti dell'esecuzione riservati alla cognizione del giudice ordinario deve essere letta nel senso che comprenda

questi atti non solo in quanto succeduti ad una notifica della cartella o dell'intimazione effettivamente e validamente eseguite, ma anche nel senso di comprendere l'ipotesi in cui detti atti siano succeduti ad una notifica nulla o inesistente o mancata. La cognizione della questione della nullità, della inesistenza, della mancanza della notifica non è deducibile come ragione di impugnazione dell'atto dell'esecuzione davanti al giudice ordinario per il fatto che è questione che si appartiene alla giurisdizione tributaria.

Tale appartenenza non cessa di sussistere in presenza del compimento di un atto dell'esecuzione, in quanto esso segna il momento in cui si verifica la possibilità di conoscenza dell'esistenza della cartella o dell'intimazione, che il vizio o la mancanza della notifica non ha garantito, così rendendosi possibile solo con quel compimento ed in quel momento l'impugnazione di detti atti e la contestazione della pretesa tributaria, sia in via formale (cioè proprio e/o anche per il vizio o la mancanza di notificazione), sia in via eventualmente sostanziale (cioè con riferimento alla sussistenza della pretesa indicata nella cartella).

L'atto esecutivo in presenza di una notifica invalida, mancante, inesistente della cartella o dell'intimazione, assumeva il valore di equipollente di una valida notifica, in quanto evidenziava al contribuente l'esistenza di detti atti e, dunque, lo poneva in condizioni di esercitare il diritto di impugnarli non potuto esercitare per la mancata realizzazione in modo valido della fattispecie di notifica.

Già nella norma dell'art. 2, dunque, con riferimento alla tutela giurisdizionale possibile contro gli atti dell'esecuzione forzata della pretesa tributaria si configurava una linea di demarcazione fra le questioni inerenti alla pretesa tributaria deducibili solo davanti alla giurisdizione tributaria e quelle deducibili davanti alla giurisdizione ordinaria.

Le prime erano quelle inerenti a tutti i fatti costitutivi, modificativi od estintivi della pretesa tributaria fino al momento della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, in quanto detta notifica fosse regolarmente avvenuta ed inoltre, nei casi di nullità, di inesistenza, di mancanza della notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, fino al momento della loro conoscenza attraverso il primo atto esecutivo, *in primis* il pignoramento eseguito dall'esattore.

Nei casi di inesistenza o di mancanza o di nullità della notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, la conoscenza del primo atto esecutivo, in quanto idonea a far conseguire quella dei detti atti, assumeva il valore di cui del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, secondo inciso, cioè di atto legittimante la loro impugnazione unitamente allo stesso atto esecutivo.

L'impugnazione poteva attingere:

aa) sia la sola mancanza, inesistenza, nullità della notificazione dell'atto, sia il suo profilo contenutistico e, dunque, il rispetto dei requisiti formali previsti dalla legge: in tal modo, attesa la natura di atti equivalenti alla notificazione del titolo esecutivo e del precetto, l'impugnazione assumeva un profilo funzionale equivalente a quello che davanti alla giurisdizione ordinaria ha il rimedio dell'opposizione agli atti esecutivi di cui dell'art. 617 c.p.c., comma 1;

b) sia - qualora la conoscenza del pignoramento o dell'atto esecutivo fosse stata anche la prima occasione di conoscenza della stessa formazione ed esistenza del titolo esecutivo tributario e, quindi, il primo momento utile per contestarlo in tutto od in parte - un profilo di contestazione della stessa sussistenza sostanziale della pretesa tributaria, e ciò in non diversa guisa di come sarebbe stata una impugnazione proposta contro la cartella ritualmente notificata o contro l'intimazione ritualmente notificata (in questo secondo caso, qualora la notificazione della cartella fosse regolarmente avvenuta e l'esattore avesse poi beneficiato della possibilità di cui del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, con la limitazione a contestazioni basate sui fatti successivi alla valida notifica della cartella, per non essere stata impugnata essa tempestivamente).

Nel caso sub b) l'impugnazione davanti al giudice tributario, nel disegno del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, assolveva una funzione per così dire "recuperatoria" della tutela che si sarebbe potuta esperire nel caso in cui il contribuente avesse avuto conoscenza della cartella e dell'intimazione (con le precisazioni appena sopra indicate a proposito dell'atto di cui all'art. 50), essendo però il diritto di impugnazione da esercitarsi nel termine previsto dall'art. 21, comma 1, del D.Lgs., decorrente, secondo la previsione dell'art. 19, comma 3, dall'atto esecutivo implicante la conoscenza dei detti atti.

Il sistema delineato dall'art. 2, risultava articolato con una linea di demarcazione fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria riguardo all'attuazione coattiva della pretesa tributaria fissata in questo modo:

alla prima, ancorchè la pretesa tributaria si fosse manifestata con un atto esecutivo, spettava la cognizione di ogni questione con cui si fossero fatti valere fatti relativi alla pretesa tributaria e su di essa incidenti: al) sia

in senso formale, cioè in quanto afferenti ad atti di manifestazione di essa come provvedimenti autoritativi ed alle regole della loro adozione come atti amministrativi, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, e ciò tanto se validamente avvenute quanto se mancate o inesistenti; a2) e sia in senso sostanziale, cioè in quanto afferenti ai fatti costitutivi, modificativi od impeditivi della pretesa tributaria in senso sostanziale, ove però manifestatisi fino alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento (in questo secondo caso con la precisazione fatta in precedenza) se validamente avvenute e fino allo stesso atto esecutivo, se quella notificazione fosse mancata o fosse avvenuta in modo inesistente o invalido;

alla seconda la cognizione: b1) sia delle questioni inerenti la forma dell'atto esecutivo e dunque la sua legittimità formale; b2) sia, se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali (restando, come s'è detto, in caso contrario attribuita alla giurisdizione tributaria la relativa cognizione, tanto se la contestazione fosse stata di nullità, quanto di mancanza, quanto di inesistenza della notifica di detti atti), dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o, è da precisare (giusta quanto si è prima osservato), successivi - nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica - all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

E' palese che le controversie così riservate alla giurisdizione ordinaria nei sensi appena indicati, se ricondotte ai modelli normativi di giudizi cognitivi sulla legittimità dell'esecuzione forzata, regolati dalle norme sulla giurisdizione ordinaria, si individuavano rispettivamente nel profilo dell'opposizione agli atti esecutivi ai sensi dell'art. 617 c.p.c., ed in quello dell'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 c.p.c..

L'esistenza del discrimine fra le due giurisdizioni nei sensi indicati indicava come necessaria conseguenza che l'oggetto della tutela davanti all'una e quello della tutela davanti all'altra non fossero in alcun modo sovrapponibili e che, dunque, quando fosse stata sussistente nei sensi indicati la giurisdizione tributaria, non fosse in alcun modo predicabile che, con riferimento all'atto esecutivo ed in funzione di ottenere tutela contro l'esecuzione forzata si potesse adire in via cognitiva con i rimedi oppositori la giurisdizione ordinaria al fine di ottenere una specifica tutela contro l'atto esecutivo.

E' palese che riconoscere tale possibilità si sarebbe risolto in una evidente contraddizione delle implicazioni del riparto della giurisdizione secondo l'indicato discrimine.

Ciò non solo nel caso in cui fosse stata comunque esperita la giurisdizione tributaria, ma anche nel caso in cui non la si fosse esperita.

Nel primo caso, immaginare la possibilità di una tutela aggiuntiva dinanzi alla giurisdizione ordinaria, magari al solo fine di ottenere la sola tutela sommaria apparecchiata dall'art. 624 c.p.c., o quella indicata dall'art. 618 c.p.c. e imponendo quindi che la tutela con la cognizione ordinaria tramite il giudizio di merito dovesse arrestarsi con il meccanismo della sospensione ex art. 295 c.p.c., per la pregiudizialità del giudizio dinanzi alla prima, avrebbe implicato una duplicazione dei giudizi del tutto inutile: invero, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, il giudice tributario, investito del giudizio, bene avrebbe potuto disporre tutele equivalenti a quelle sommarie interne ai procedimenti oppositivi e ciò in non diversa guisa di come, allorquando dinanzi al giudice ordinario della cognizione è impugnato il titolo esecutivo (art. 623 c.p.c., comma 1, in relazione agli artt. 282 e 283, 351 e 373 c.p.c.).

Nel secondo caso, il mancato espletamento del rimedio recuperatorio dinanzi alla giurisdizione tributaria avrebbe reso a maggior ragione inutile anche nella prospettiva indicata l'introduzione di un giudizio oppositivo.

In ogni caso la conclamata esistenza di due giurisdizioni con un confine individuato con riferimento ad un certo momento di vita della pretesa tributaria, sebbene variabile in ragione della realizzazione o meno in modo valido della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, escludeva qualsiasi possibilità che le due giurisdizioni potessero decidere con efficacia di giudicato le medesime questioni.

Mette conto di rilevare che l'esclusione della possibilità della tutela dinanzi al giudice ordinario, una volta che il giudice tributario avesse provveduto ai sensi dell'art. 47 citato, sospendendo l'esecuzione, non impediva in alcun modo che il provvedimento di quel giudice potesse e dovesse essere applicato dal giudice dell'esecuzione, il quale, pertanto, doveva intervenire sul processo esecutivo in conseguenza.

L'esposta ricostruzione era suggerita dalla contemplazione della sola norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2.

L'interprete doveva considerare altresì che, con riferimento sempre agli atti esecutivi successivi alla notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, intese nei sensi indicati, l'art. 2, com'è noto, dichiarava e dichiara che continuano ad applicarsi le disposizioni del D.P.R. n. 602 del 1973, le quali, com'è altrettanto noto, all'art. 57, disponeva che non sono ammesse nè le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c., cioè dirette a contestare l'esistenza del diritto di procedere all'esecuzione, con l'eccezione di quelle concernenti la pignorabilità dei beni (che, in realtà, hanno il profilo sostanziale non di contestazione del diritto di procedere all'esecuzione nell'an, ma nel quomodo, cioè con riferimento all'individuazione come oggetto dell'espropriazione di un certo bene in assoluto o entro certi limiti), nè le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 c.p.c., qualora "relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo", il che, letto il disposto all'incontrario, rendeva possibili tali opposizioni riguardo agli atti esecutivi diversi e successivi.

Quanto alle opposizioni ex art. 615 c.p.c., il restar fermo il disposto del D.P.R.

n. 602 del 1973 e dunque precluso tale tipo di opposizioni risultava coerente con il disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, là dove - come s'è detto - precludeva la contestabilità con l'opposizione all'esecuzione del diritto di procedere all'esecuzione sulla base di fatti impeditivi, modificativi o estintivi e comunque di contestazioni inerenti la pretesa tributaria azionata in executivis che, per il tempo di verifica e deducibilità si fossero potuti far valere impugnando atti di manifestazione della pretesa tributaria indicati come impugnabili ove tempestivamente conosciuti e comunque se verificatisi prima della valida notifica della cartella o dell'intimazione.

Ma, nel contempo, proprio come suggeriva l'art. 2, secondo quanto si è prima osservato, la previsione implicava che l'opposizione fosse esclusa rispetto a quei fatti anche se la loro conoscenza si fosse verificata con un atto esecutivo, in ragione della nullità, mancanza o inesistenza della notifica di quegli atti preesecutivi, atteso che veniva recuperata la tutela impugnatoria tributaria contro la cartella o l'intimazione.

Con riferimento all'opposizione agli atti l'esclusione di essa per le questioni inerenti alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo, una volta considerato il modo in cui la notificazione del titolo avviene, cioè con la notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, risultava pienamente coerente con il disposto dell'art. 2, di riserva alla giurisdizione ordinaria delle controversie sugli atti esecutivi successivi alla notificazione di quegli atti. La preclusione dell'opposizione agli atti davanti al giudice ordinario quanto alla regolarità formale di tali atti ed alla loro notificazione, era perfettamente funzionale alla riserva di esso alla giurisdizione tributaria e confermava l'esegesi del confine della giurisdizione tributaria secondo l'art. 2, nel senso che il riferimento alla notifica della cartella o dell'intimazione non fosse da intendere solo come relativo ad una notifica valida, essendo al giudice tributario riservato di conoscere anche della notifica nulla, mancante o inesistente attraverso il meccanismo della legittimazione ad impugnare cartella o intimazione una volta conosciuti per il tramite di un atto esecutivo basato su di essi.

Le svolte considerazioni esplicative del sistema scaturente dal combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 e dell'art. 57 del D.P.R., possono essere completate osservando che da tale sistema risultava apparentemente sancita l'inammissibilità dell'opposizione ai sensi dell'art. 615 c.p.c., con cui si fosse preteso di dedurre l'inesistenza totale o parziale del diritto di procedere esecutivamente: 1a) per fatti sopravvenuti rispetto al momento della valida notificazione della cartella o dell'intimazione e, quindi, come tali non deducibili eventualmente come ragioni di contestazione della pretesa tributaria siccome evidenziata da detti atti, cioè come ragioni impugnatorie sostanziali di essi; 1b) o, nel caso di notificazione nulla, mancante o inesistente, per fatti sopravvenuti al momento in cui il compimento di un atto esecutivo successivo, in particolare il pignoramento, avesse consentito di conoscere cartella o intimazione e, dunque, di reagire contro di esse ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3.

La proclamazione dell'inammissibilità delle opposizioni ex art. 615, con la sola eccezione di quella relativa all'impignorabilità dei beni pignorati, apparentemente, infatti, sembrava assoluta.

In realtà, nel tessuto normativo del D.P.R. n. 602 del 1973, poichè la norma di esordio della sezione I del capo II del titolo II, dedicato alla riscossione, cioè l'art. 49, si preoccupa di individuare il titolo esecutivo e quella dell'art. 50, individua gli atti con cui il titolo viene palesato al debitore, la proclamazione dell'art. 57, si sarebbe potuta intendere come relativa alla sola preclusione del rimedio dell'opposizione ex art. 615, per contestare la pretesa contenuta nel titolo esecutivo e manifestata con la cartella o l'intimazione validamente notificata oppure, nel caso di mancanza, inesistenza o nullità della loro notificazione, con il primo atto esecutivo, in quanto tali contestazioni erano e sono riservate alla giurisdizione tributaria.

Con la conseguenza che in via esecutiva il rimedio dell'opposizione ai sensi dell'art. 615, si sarebbe potuto ipotizzare praticabile per dedurre fatti successivi a quei momenti, cioè verificatisi dopo la valida notifica della

cartella o dell'intimazione di pagamento, oppure - nel caso di nullità, inesistenza o mancanza della notifica - dopo il momento di conoscenza di tali atti per il tramite del compimento da parte dell'esattore di un atto esecutivo, cioè *in primis* il pignoramento.

L'impossibilità di praticare una simile interpretazione è stata, tuttavia, condivisa dalla Corte Costituzionale con la recente sentenza n. 114 del 2018 in sede di valutazione della questione di costituzionalità fatta da un giudice di merito. Ed il Giudice delle Leggi, dopo avere ampiamente giustificato l'inammissibilità dell'opposizione ai sensi dell'art. 615, quando è esperibile la tutela davanti al giudice tributario, in particolare escludendo che, proprio per l'azionabilità dei tale tutela, quell'opposizione possa assumere una sorta di funzione recuperatoria e comunque concorrente con quella tutela, ha dichiarato "l'illegittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 57, comma 1, lett. a), (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come sostituito dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 16 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma della L. 28 settembre 1998, n. 337, art. 1), nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.".

La Corte Costituzionale, nella motivazione, ha esemplificato detti fatti successivi comprendendovi l'ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso (che ha esemplificato indicando la cosiddetta "rottamazione" delle cartelle di pagamento del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, ex art. 6 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, in L. 1 dicembre 2016, n. 225).

Ed è appunto alla luce della motivazione enunciata a suo sostegno che occorre intendere le implicazioni applicative del dispositivo.

Esse si possono così individuare.

Al lume della motivazione il dispositivo deve certamente intendersi in primo luogo nel senso che contro gli atti dell'esecuzione, per effetto della pronuncia additiva, è ammissibile la tutela ai sensi dell'art. 615 c.p.c., allorché la contestazione del diritto di procedere all'esecuzione riguardi vicende della pretesa esecutiva tributaria rappresentate da fatti successivi alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento così intendendo riferirsi ad una valida ed incontestata notifica di detti atti.

Ma il dispositivo, proprio considerando l'espreso riferimento della motivazione ad una esclusione nell'opposizione a sensi dell'art. 615 c.p.c., con una funzione recuperatoria della tutela recuperatoria della tutela esperibile davanti alla giurisdizione tributaria, deve, altresì, intendersi nel senso che la possibilità di esperimento della detta opposizione resta ammessa quando essa si fondi su fatti estintivi o comunque incidenti sulla pretesa tributaria oggetto di esecuzione forzata che si verifichino in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notifica della cartella e, dunque, di avvenuta conoscenza di tali atti solo a seguito del compimento di un atto esecutivo, allorché, però, il contribuente per dedurre detti fatti non abbia bisogno, al fine di dimostrarne la verifica, di sostenere che essa dipenda dalla mancata notificazione della cartella, dalla inesistenza della sua notificazione o dalla nullità della sua notificazione pur avvenuta. Il fatto deducibile con l'opposizione all'esecuzione deve dedursi come rilevante e, dunque, come verificatosi secondo la fattispecie normativa regolatrice della pretesa tributaria, non già perchè è mancata, è stata inesistente o nulla la notificazione della cartella o dell'intimazione, bensì nonostante ciò e, dunque, in modo indifferente rispetto a dette evenienze.

In tal caso il contribuente deduce un fatto che non suppone la deduzione e, dunque, l'impugnazione della cartella in quanto non notificata, o notificata in modo invalido o inesistente e che, dunque, non suppone l'attivazione della giurisdizione tributaria. Ciò, perchè il fatto non si è, o meglio non si deduce, verificato in ragione ed a causa di quella mancanza, invalidità o inesistenza.

Per esemplificare, si pensi alla prescrizione: se essa si assume verificata perchè la notifica della cartella o dell'intimazione mancò, fu nulla o fu eseguita in modo inesistente e, quindi, non si potè verificare un effetto interruttivo del corso della prescrizione, il preteso fatto estintivo "prescrizione" suppone, per essere apprezzato, l'accertamento di detti vizi della notifica e, dunque, si risolve in una censura il cui esame risulta riservato alla giurisdizione tributaria tramite l'impugnazione della cartella o dell'intimazione, in quanto conosciute per il tramite ed in forza dell'atto esecutivo che ne rivela l'esistenza.

L'opposizione ai sensi dell'art. 615, non è data.

Essa è data, invece, se la prescrizione si assume verificata per il decorso del tempo dopo una valida notifica o comunque per il decorso del tempo a prescindere dalla mancanza della notifica o dalla sua inesistenza o dalla sua nullità: si pensi al caso in cui un pignoramento sia compiuto in un momento che si colloca oltre il termine di prescrizione ancorchè calcolato dalla valida notifica della cartella o dell'intimazione (si veda, per questa ipotesi, di recente, Cass. Sez. Un., n. 34447 del 2019, per un'applicazione in tema di esecuzione forzata concorsuale) oppure dal momento in cui si sarebbe in tesi collocata la notifica nulla, mancante o inesistente di detti atti.

Le implicazioni della sentenza del Giudice delle Leggi così individuate si palesano così sostanzialmente coincidenti ed avallanti l'esegesi del disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, che sopra si è sostenuta, sviluppando i ragionamenti svolti a suo tempo dalle Sezioni Unite nell'ordinanza n. 13913 del 2017 (cui, peraltro, la Corte Costituzionale ha fatto richiamo), che si era soffermata sulla tutela esperibile contro la pretesa esecutiva tributaria ad instar di quanto corrispondente al modello della tutela di cui all'art. 617 c.p.c.. La sentenza della Corte Costituzionale, quanto alla tutela ai sensi dell'art. 615, ha emendato una carenza dell'Ordinamento che forse sarebbe stata solo supposta e, dunque, superabile in via esegetica e non v'è che da prendere atto della chiarezza che così si è comunque fatta. Ma si deve rilevare che l'emenda ha realizzato un risultato del tutto identico alla ricostruzione che sopra si è fatta del significato del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 e delle implicazioni al lume di esso del sistema del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 49 e segg..

I principi di diritto che all'esito delle considerazioni svolte possono enunciarsi sono i seguenti:

“Nel sistema del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 e del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 49 e segg., ed in particolare dell'art. 57 di quest'ultimo, come emendato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti:

alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto);

alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi - nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica - all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)”.

Mette conto di rilevare che la tutela davanti alla giurisdizione tributaria è tutela sempre iscrivibile nel modello di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, sicchè si tratta del normale giudizio impugnatorio regolato da tale D.Lgs., dovendosi in generale considerare che la tutela davanti al giudice tributario può essere introdotta, ricorrendone le condizioni (la cui verifica appartiene alla giurisdizione del giudice tributario), ai sensi del comma 3 di detta norma.

Quando la tutela concerne un atto esecutivo che si assume viziato per la mancanza o l'invalidità (sia per nullità sia per inesistenza) della notificazione della cartella o dell'intimazione oppure per vizi formali inerenti al loro profilo di contenuto forma, l'azione davanti al giudice tributario non è - lo si dice a precisazione degli insegnamenti di cui a Cass. n. 13913 del 2017 - un'opposizione agli esecutivi secondo il modello di cui all'art. 617 c.p.c., ma un giudizio ai sensi dell'art. 19, comma 3, del citato D.Lgs., del quale si può dire solo che ha una funzione simile a quella del rimedio dell'art. 617. Quando la tutela concerne i fatti inerenti alla pretesa tributaria sostanziale analogamente il profilo del giudizio tributario non assume il carattere di opposizione ai sensi dell'art. 615, ma mantiene quello desumibile dal paradigma dell'art. 19 citato.

Mette conto di rilevare che il riparto così delineato deve necessariamente operare anche quando l'esattore proceda all'esecuzione sulla base di pretese di riscossione sia tributarie sia non tributarie. La circostanza che in tal modo per esse possano aversi giudizi dinanzi a giurisdizioni distinte, a differenza che per le seconde, è meramente consequenziale all'esistenza di un riparto solo per le prime (si veda il caso deciso da Cass. (ord.) n. 11900 del 2019).

Sulla base delle complessive considerazioni svolte, può ora passarsi alla decisione del conflitto.

La decisione deve concernere in primo luogo la domanda proposta dalla Mastino "in via pregiudiziale", cioè quella di accertamento dell'improcedibilità e/o inammissibilità del pignoramento di crediti presso terzi e, dunque, in buona sostanza della sua invalidità e, quindi, nullità a causa dell'inesistenza del terzo debitor debitoris.

La domanda così proposta non riguarda in primo luogo un profilo relativo all'esistenza del diritto di procedere all'esecuzione, ma un profilo relativo al suo quomodo, in quanto la deduzione relativa all'inesistenza del debitor debitoris destinatario del pignoramento concerne una modalità di realizzazione del diritto stesso. Si tratta di una domanda che, pertanto, attiene ad un profilo corrispondente in ambito di giurisdizione ordinaria all'opposizione agli esecutivi, giacché con essa si postula che il pignoramento sia affetto da invalidità in quanto il preteso debitor debitoris che ne è stato destinatario non sarebbe un soggetto giuridico esistente.

La domanda concerne la nullità del pignoramento e, dunque, di un atto dell'esecuzione, il primo, e non pone in discussione la notifica delle cartelle esattoriali che individuano il diritto per cui si intenderebbe procedere all'esecuzione riguardo alla cui ritualità nessun rilievo è svolto.

La domanda concerne così il pignoramento come tale e non ne sostiene la nullità in via derivata per un'invalidità, inesistenza o mancanza della notifica delle due cartelle e, dunque, non ha un *petitum* sostanziale riconducibile dell'art. 57, comma 1, lett. b), cioè non integra in alcun modo un'opposizione relativa alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo che, in base all'indicato coordinamento con il disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, non appartiene alla giurisdizione ordinaria, ma a quella tributaria e che sarebbe stata da proporre con giudizio impugnatorio ai sensi dell'art. 19 del detto D.L.gs..

Il Tribunale di Roma, che doveva giudicare della sussistenza della propria giurisdizione in via immediata su tale domanda, non l'ha considerata nei termini in cui era stata proposta, ma ha al contrario e senza alcuna considerazione di essi affermato che lo fosse stata nel presupposto della nullità della notifica delle cartelle di pagamento.

La domanda, invece, non era stata proposta in questi termini, in quanto la pretesa inesistenza giuridica del debitor debitoris era stata dedotta come causa di nullità del pignoramento in quanto tale e non in quanto derivata da una nullità della notifica delle due cartelle, che anzi non era stata in alcun modo dedotta.

Si rileva, del resto, che la richiesta di annullamento delle cartelle esattoriali formulata successivamente e, quindi, subordinatamente alla domanda principale in alcun modo poteva avere rilievo ai fini della individuazione della giurisdizione sulla domanda principale. Ciò, non solo per l'esistenza del nesso di subordinazione, ma in primo luogo perchè fra i fatti posti a suo fondamento non risultava indicata l'inesistenza del soggetto terzo debitor debitoris, la quale, del resto, essendo il pignoramento atto successivo alla cartella ed alla sua notificazione, nemmeno poteva prospettarsi come incidente per così dire retroattivamente su detti atti.

Il Tribunale avrebbe dunque dovuto giudicare, in ossequio al nesso di subordinazione, sulla domanda ai sensi dell'art. 617 c.p.c., ed esaminarla.

Solo dopo avere deciso su di essa il Tribunale avrebbe dovuto porsi il problema della giurisdizione sulle altre domande, mentre il giudice capitolino ha reso una decisione che non ha tenuto conto del nesso di subordinazione.

Il cumulo di domande è stato riassunto integralmente davanti alla Commissione Tributaria ed il conflitto da essa sollevato deve decidersi secondo i principi esposti in precedenza in primo luogo sulla domanda principale. Ed è la decisione riguardo a tale domanda che deve individuare la giurisdizione dinanzi alla quale il processo deve rimettersi.

Il conflitto sotto tale profilo è fondato e deve dichiararsi la giurisdizione del giudice ordinario sull'indicata domanda principale.

Nel contempo, secondo i principi innanzi indicati, deve procedersi all'individuazione della giurisdizione anche sulle domande subordinate, sebbene condizionatamente, cioè all'esito della decisione del Tribunale di Roma sulla domanda principale. E ciò in modo che quel tribunale, davanti al quale le parti vanno rimesse per la cognizione della domanda principale, una volta deciso su di essa possa, se necessario in ragione del tenore della decisione sulla principale e, dunque, ove occorra per lo scioglimento del vincolo di subordinazione, esaminare dette domande applicando le conseguenti statuizioni individuatrici della giurisdizione su di esse.

Tanto premesso, rilevano le Sezioni Unite che, pacifica essendo la validità della notifica delle cartelle esattoriali, la domanda subordinata è stata articolata in realtà in maniera duplice, sebbene basata sugli stessi fatti.

Si è chiesta, infatti, per un verso la declaratoria di nullità del pignoramento in tutto od in parte e per altro verso delle due cartelle esattoriali.

Sono stati proposti due distinti *petita* e, quindi, la giurisdizione si deve individuare per l'uno e per l'altro.

I fatti su cui risultano fondate le domande suggeriscono le seguenti considerazioni quanto a quella di nullità del pignoramento:

essa non sostiene la nullità del pignoramento per ragioni inerenti alla sua forma e, quindi, non è innanzitutto riconducibile all'ambito del rimedio di cui all'art. 617 c.p.c.;

la domanda sostiene la nullità del pignoramento per ragioni che ineriscono alla stessa sussistenza del diritto di procedere all'esecuzione forzata e che, quindi, ove si configurasse la giurisdizione ordinaria, la direbbero riconducibile all'ambito dell'opposizione di cui all'art. 615 c.p.c..

Essendo stati posti a base dell'esecuzione due diversi titoli esecutivi, cioè le cartelle notificate il 29 settembre 2016 ed il 17 ottobre 2016, si rileva che, con riferimento alla pretesa tributaria esecutiva contenuta nella prima cartella, concernente imposta regionale sui beni del demanio, per l'anno 2008 i fatti che inciderebbero sul diritto di procedere all'esecuzione sono stati allegati a fondamento della domanda indicandoli:

in primo luogo, nella promozione di un giudizio nel 2009 davanti al Tribunale di Civitavecchia con il quale si sarebbe chiesta la rideterminazione dei canoni anche per il 2008, adducendo l'erroneità del metodo di determinazione;

in secondo luogo, nell'intervento, a seguito di una istanza presentata nel 2014 al Comune di Fiumicino per la rideterminazione dei canoni demaniali per gli anni 2007, 2008 e 2009, istanza accolta dal Comune nel 2015 appunto con la rideterminazione dell'importo, che sarebbe stato pagato;

nella derivante conseguenza che, in ragione della rideterminazione del canone demaniale per il 2008, l'importo dell'imposta regionale sarebbe stato in conseguenza da rideterminare e tanto avrebbe provocato "il venir meno dell'avviso di accertamento del 2011" sul quale si fonda la cartella di pagamento di cui trattasi;

nella sopravvenienza - in terzo luogo - nel 2017, in un giudizio introdotto nel 2014, di una sentenza del Tribunale di Civitavecchia che, nel definire un giudizio di impugnazione di una cartella esattoriale per canoni demaniali relativi agli atti dal 2010 al 2013, l'avrebbe annullata totalmente in ragione del fatto che il detto Comune aveva rideterminato i canoni degli anni 2007, 2008 e 2009;

nel fatto conseguente che l'accertamento contenuto in detta sentenza nuovamente palesava che l'imposta regionale per il 2008 risultava determinata nella cartella del 2016 erroneamente.

Ebbene, il fatto che è stato addotto come causa di nullità del pignoramento, scilicet di inesistenza del diritto di procedere all'esecuzione, cioè che la rideterminazione del canone demaniale avrebbe evidenziato quella dell'imposta regionale, risulta originato dalla deduzione della contestazione del canone demaniale che si assume oggetto di un giudizio iniziato nel 2009, dall'accoglimento di un'istanza al Comune presentata nel 2014 e dall'accertamento contenuta nella sentenza ora citata in un giudizio che dal numero di iscrizione a ruolo si evince introdotto nel 2014.

Si evidenzia, dunque, che fin dal 2009 la ricorrente aveva contestato addirittura in un primo giudizio (di cui, peraltro, non riferisce l'esito) il canone demaniale, rilevante, a suo dire, per la determinazione dell'imposta regionale, e che nel 2014 aveva formulato istanza all'amministrazione per far valere in via amministrativa la sua contestazione e nello stesso anno introdotto altro giudizio sempre con quella contestazione, sebbene riferita a canoni pretesi riguardo ad anni successivi al 2008.

Ne segue allora che la contestazione del canone demaniale quale fatto incidente sull'imposta regionale, cioè, in definitiva, il fatto che il canone demaniale fosse errato e tanto comportasse un'incidenza sulla imposta regionale, bene avrebbe potuto farsi valere contro la cartella, che venne notificata nel 2016, e, conseguentemente, non integra un fatto successivo alla valida notifica della cartella deducibile con l'opposizione ai sensi dell'art. 615 c.p.c., che, dunque, non sarà ammissibile secondo l'additiva della Corte costituzionale.

Peraltro, l'espressa deduzione dei fatti di cui si è detto con l'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 c.p.c., comma 2, in funzione del riconoscimento dell'inesistenza del diritto di procedere all'esecuzione, là dove esprime il *petitum* con cui si chiede la caducazione del pignoramento, non richiederà una declinatoria di giurisdizione a favore della giurisdizione del giudice tributario, atteso che l'esistenza di tale giurisdizione supporrebbe una domanda di annullamento della cartella che è stata proposta distintamente ed in cumulo con essa e su cui andrà invece regolata la giurisdizione, come si dirà di seguito. La domanda di annullamento del pignoramento è stata basata sulla deduzione di fatti inidonei in astratto a costituirne causa petendi e non si tratterà di domanda che pertanto, sulla base del criterio del *petitum* sostanziale ai sensi dell'art. 386 c.p.c., potrà giustificare una *translatio* davanti al giudice tributario.

In relazione al criterio di riparto che in questa sede si è evidenziato un problema di *translatio* si può porre quando venga introdotta davanti al giudice ordinario una domanda ai sensi dell'art. 617 c.p.c., o ai sensi dell'art. 615 c.p.c., sulla base di fatti giustificativi e con un *petitum* mediato che avrebbero dovuto comportare la proposizione della domanda davanti alla giurisdizione tributaria. Questo esige che il *petitum* mediato non attinga solo l'atto esecutivo, ma anche la validità della notificazione della cartella o dell'intimazione e/o eventualmente il loro contenuto sostanziale (il che suppone che si deduca che quella notificazione si assuma mancata, inesistente o nulla), oppure, se non si ponga in discussione la validità di quella notificazione, che si contesti la cartella o l'intimazione stessa sul piano formale e sostanziale. In tal caso, appartenendo il *petitum* mediato alla giurisdizione tributaria, la *translatio* si giustifica. Quando invece il *petitum* mediato, che si sorregge su quei fatti riguarda solo l'atto esecutivo si ha che la domanda ex artt. 617 o 615 c.p.c., risulta solo manifestamente infondata in iure sulla base della sua stessa prospettazione e come tale scrutinabile dalla giurisdizione ordinaria adita. Una *translatio* non sarebbe giustificata perchè, quando risulta compiuto un atto esecutivo, la controversia appartenente alla giurisdizione tributaria si configura se esso costituisce, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, l'occasione per impugnare per ragioni formali o sostanziali la pretesa tributaria siccome espressa negli atti preesecutivi che si assumono non conosciuti. Ed all'uopo occorre la formulazione di un *petitum* in tal senso.

Con riferimento alla seconda cartella esattoriale, notificata il 17 ottobre 2016 e relativa al canone demaniale per il 2015, il fatto dedotto a giustificazione della inesistenza del diritto di procedere all'esecuzione è stato indicato nella circostanza che con raccomandata con A.R. del 21 ottobre 2016 l'Agenzia del Demanio, cioè l'ente titolare della pretesa tributaria, ha accolto una richiesta di dilazione: tale fatto è successivo alla notifica della cartella e, quindi, non rientra fra quelli che avrebbero dovuto dedursi davanti alla giurisdizione tributaria, ma, in forza della sentenza additiva della Corte Costituzionale, poteva farsi valere con l'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 c.p.c., comma 2, trattandosi - se esistente - di fatto modificativo del modo di essere della pretesa tributaria consacrata nella cartella siccome notificata validamente e, pertanto, ove il Tribunale dovesse sciogliere il nesso di subordinazione, esso stesso, nell'ambito della sua giurisdizione dovrà esaminare l'opposizione in quanto ammissibile.

Infine si deve rilevare che riguardo alla domanda di annullamento delle due cartelle esattoriali non si può dubitare che, ove lo scioglimento del nesso di subordinazione ne rendesse necessario l'esame, la loro cognizione, essendo stato formulato un *petitum* mediato espresso di loro annullamento, competerebbe alla giurisdizione tributaria ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d). E ciò proprio in ragione del rilievo svolto in chiusura del paragrafo precedente.

Conclusivamente, deve risolversi il conflitto dichiarando la giurisdizione del giudice ordinario sulla domanda principale. Le parti riassumeranno il giudizio dinanzi al Tribunale di Roma e le statuizioni sulla giurisdizione relative alle domande subordinate diverranno se lo scioglimento del nesso di subordinazione ne renderà necessario l'esame.

Non si deve statuire sulle spese del regolamento di ufficio, non avendo svolto alcuna delle parti attività difensiva e, quindi, preso posizione sulla prospettazione del conflitto.

P.Q.M.

La Corte dichiara la giurisdizione del giudice ordinario.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili, il 2 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 aprile 2020

[itributo.it](http://itributo.it)  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

