

#75 05.2021



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › **Povertà e impatto della pandemia**
- › **Aliquota iva errata: detrazione con effetti retroattivi ma a misura "incerta"**
- › **I debiti tributari ereditari e la prova della successione. Opponibilità e contestazione da parte degli eredi.**
- › **Progetto di legge delega per la riforma della giustizia tributaria**
- › **Configurabile il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche in assenza di vantaggio economico in capo all'ente emittente**
- › **Il litisconsorzio nella fase di gravame del processo tributario. Cause scindibili ed inscindibili**
- › ***Place of effective management*: ennesima conferma della Cassazione**
- › **Consiglio di stato - Il limite al reddito dei giudici tributari al vaglio della corte costituzionale**



#75.2021

## Approfondimento *online* - Anno 7

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.

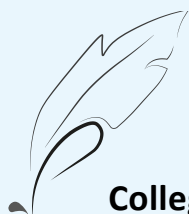
Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e 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 gratis l'approfondimento e le *news*

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" da scaricare dal sito 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

PER FARE IL PUNTO DELLE RECENTI REGOLE, DELLA PRASSI E DELLE QUESTIONI ANCORA APERTE, PER ORIENTARE GLI OPERATORI E PERMETTERE DI LAVORARE ALLE PRATICHE DI SUPERBONUS SENZA GROSSI MARGINI DI INCERTEZZA.

UN MANUALE DI RIFERIMENTO NON SOLO PER PROPRIETARI DI IMMOBILI MA SOPRATTUTTO PER AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO, TECNICI, PROFESSIONISTI ECONOMICI - CHE DEVONO VISTARE LE PRATICHE E FARE GLI INVII - E DITTE FORNITRICI - CHE DOVRANNO RAPPORTARSI COI CLIENTI DA UN LATO E CON GLI ISTITUTI DI CREDITO DALL'ALTRO, IN CASO DI CESSIONE DEL CREDITO O SCONTO IN FATTURA.



# SUPERBONUS 110%

## LA GUIDA DEFINITIVA

Dopo la legge di Bilancio 2021

di Luca Mariotti

con un contributo di Lorenzo Giuntoli e Giulia Picchi

**IN FORMATO AMAZON KINDLE E E-BOOK**

In offerta sul nostro sito  
a soli **€14,99** (IVA 4% esclusa)

Con l'acquisto riceverai aggiornamenti gratuiti fino al 30 aprile 2021



Povert  e impatto della pandemia

....02

*di Valerio Malvezzi*

## Approfondimento

Aliquota iva errata: detrazione con effetti retroattivi, ma a misura "incerta"

....08

*di Barbara Ianniello*

I debiti tributari ereditari e la prova della successione. Opponibilit  e contestazione da parte degli eredi.

....13

*di Marco Mecacci*

Progetto di legge delega per la riforma della giustizia tributaria

....19

*di Maurizio Villani*

## Giurisprudenza – Commento

Corte di Cassazione

*Configurabile il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche in assenza di vantaggio economico in capo all'ente emittente*

....24

(Corte di Cassazione, Sez. III Pen., Sentenza n.16353 del 29 Aprile 2021)

**commento di Andrea Racioppa**






<i>Il litisconsorzio nella fase di gravame del processo tributario.</i>	.....28
<i>Cause scindibili ed inscindibili</i>	
(Corte di Cassazione, Ordinanze n.11165 del 28 aprile 2021 e n.11044 del 27 aprile 2021)	
<b>commento di Luca Mariotti</b>	

<i>Place of effective management: ennesima conferma della Cassazione</i>	.....36
(Corte di Cassazione, Ordinanza n.6476 del 09 marzo 2021)	
<b>commento di Paolo Soro</b>	

### Consiglio di Stato

<i>Consiglio di stato - Il limite al reddito dei giudici tributari al vaglio della corte costituzionale</i>	.....44
(Consiglio di Stato, Sez. V, Ordinanza n.3503 del 05 maggio 2021)	
<b>commento di Maurizio Villani</b>	

## Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sez. III Pen., Sentenza n.16353 del 29 Aprile 2021	.....50
 Corte di Cassazione, Ordinanza n.11165 del 28 aprile 2021	.....56
 Corte di Cassazione, Ordinanza n.11044 del 27 aprile 2021	.....59
 Corte di Cassazione, Ordinanza n.6476 del 09 marzo 2021	.....62
 Consiglio di Stato, Sez. V, Ordinanza n.3503 del 05 maggio 2021	.....65

## Il Punto

# Povert  e impatto della pandemia



di Valerio Malvezzi

L'argomento di cui parlano tutti gli italiani ogni giorno   il virus.

Stamattina sono andato a prendere un caff  al bar sotto casa e c'erano dieci ultrasessantenni con le maschere, naturalmente, sul viso fuori all'aperto a distanza di tre metri l'uno dall'altro che commentavano il giornale dicendo *"vedrai che adesso avendo riaperto sar  un disastro vedrai che fra dieci giorni i malati esploderanno ...."* Cio  stiamo andando verso un'Italia spaccata in due nella quale il disegno mentale   molto semplice: quello di creare una lotta di potere e una lotta di culture, per esempio, tra il mondo pubblico che   garantito, per certi aspetti, ed il mondo privato, tra diversi tipi di mondo privato, tra quelli che non lavorano e quelli che lavorano.

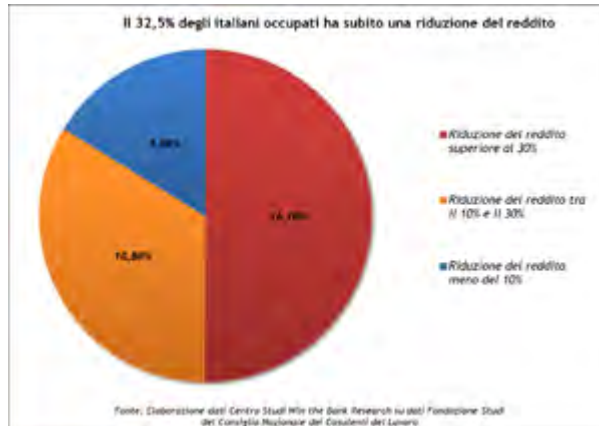
Ed   molto facile fare emergere gli egoismi, perch  io non ho sentito nessuna di queste persone anziane (...spero di ottenere molte critiche a questo mio ragionamento...), non ho sentito nessuna di queste persone anziane spendere una parola sul fatto che in Italia magari ci sono famiglie di giovani che non hanno pi  soldi per andare a mangiare. Allora quando sei al bar con la pensione ma di che cosa devi preoccuparti? Questi non lo sanno prima o poi potrebbe finire anche la loro pacchia ....

Ho detto queste cose giusto per farmi odiare ancora un po di pi , perch  so che in tanti mi odiano e spero che mi odino ancora di pi , tanto non sono qui a prendere dei voti, ma solo a capire cosa succede dal punto di vista economico. E ve lo sbatto in faccia.

Vediamo questi grafici. Il primo spiega che impatto ha avuto la pandemia sui redditi degli italiani

Pillole di eresia economica

1: Che impatto ha avuto la pandemia sui redditi degli italiani?



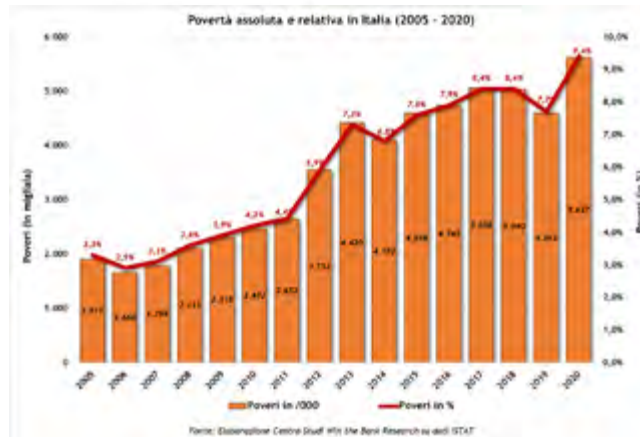
Note:  
1 occupato su 3 ha subito una riduzione del reddito.

www.valeriomalvezzi.it

La risposta è che un occupato su ha avuto un calo di reddito. C'è chi ha avuto un calo superiore al 30 per cento. Ora, se venti anni fa mi avessero raccontato che in un anno ci sarebbe stato un calo del reddito degli italiani del 30 per cento io avrei pensato che chi lo affermava fosse un matto....

Pillole di eresia economica

2: Cosa ha comportato in termini di povertà in Italia?



Note:  
Si è passati da circa 2 Milioni di poveri nel 2005 a quasi 6 Milioni.

www.valeriomalvezzi.it

Quello sopra è l'effetto cosa ha comportato in termini di povertà in Italia.

In questo caso, invece, non analizziamo la situazione 2020, ma facciamo vedere ai "diversamente intelligenti" che pensano che l'Europa sia quella che ci ha salvato, cosa è successo entrando in Europa.

Dal 2005 al 2020 c'è stata una esplosione di povertà in Italia. Queste cose andrebbero fatte vedere nelle scuole e sul TG1, sulla RAI, a tutti quelli che sono eurofili, perché questi sono numeri...

La povertà è esplosa dal 2005 al 2020, dicevo, e noi siamo passati da 2 milioni di poveri assoluti a 6 milioni di poveri assoluti. E' triplicata la povertà in 15 anni grazie grazie all'Europa,

grazie alla mamma Europa.

Ma quali sono le imprese più a rischio?

*Pillole di eresia economica*

**3: Quali sono le imprese più a rischio? Perché non vengono tutelate le micro e piccole imprese?**

*Note:*  
La maggior parte degli occupati (più di 7 Milioni) lavora in micro e piccole imprese, con dimensione di massimo 9 dipendenti.



[www.valeriomalvezzi.it](http://www.valeriomalvezzi.it)

Allora qui voglio fare un ragionamento. Le imprese possono essere da 0 a 10 occupati e vengono definite micro imprese, da 10 fino a 50 occupati vengono definite piccole imprese, da 50 a 250 occupati vengono definite medie imprese, oltre vengono definite grandi imprese. Bene, la maggior parte degli occupati italiani, circa 7 milioni lavora nelle micro e piccole imprese, ma soprattutto nelle micro imprese, cioè quelle che hanno meno di 10 dipendenti. Se poi sommiamo tutti gli occupati che vanno nelle micro e anche nelle piccole imprese cioè fino ai 50, dovremmo aggiungere quasi altri 4 milioni. Vi sto dicendo che circa due terzi degli occupati italiani lavorano nelle piccole e microimprese. Soprattutto 7 milioni su 10 lavorano nelle micro, il che vuol dire le imprese sotto i dieci dipendenti, che sono tutte quelle che stanno saltando per il covid. Quindi ciò significa che il covid sta impattando su quasi tutto il sistema economico italiano che è fatto di piccole e micro imprese.

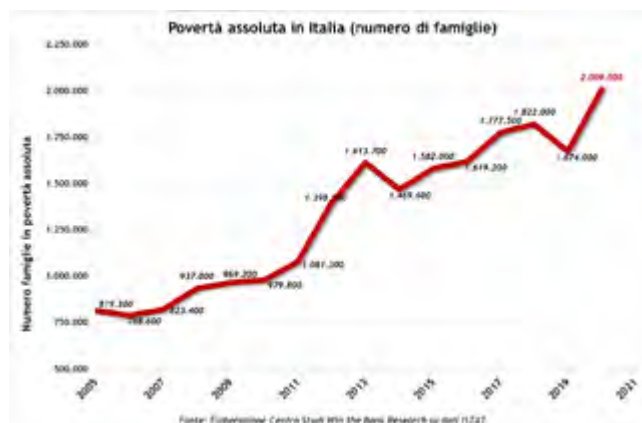
*Pillole di eresia economica*

**4: Cosa comporta la distruzione delle micro e piccole imprese?**

**L'AUMENTO DELLA POVERTA' ASSOLUTA**

*Note:*  
Abbiamo raggiunto oltre i 2 Milioni di FAMIGLIE in povertà assoluta!

In 15 anni sono triplicate.



[www.valeriomalvezzi.it](http://www.valeriomalvezzi.it)

Andiamo ancora avanti, perché vi voglio fare comprendere il vero dramma di questa situazione. Cosa comporta la distruzione di quelle micro e piccole imprese?

La situazione tendenziale di ciò che è successo dal 2005 al 2021 è quella della tabella sopra. Grazie Europa, grazie, viva l'Europa, viva l'Euro!!!

Allora prima di andare sui social a dire *"lei non capisce, se noi usciamo dall'euro c'è l'Argentina"* vorrei sapere che cosa vi serve di più... Abbiamo avuto due milioni di famiglie che sono andate in povertà assoluta, abbiamo triplicato il numero di poveri in Italia, ma che cosa serve di più per capire cosa è accaduto, per portare avanti l'economia umanistica e per riparlare di famiglia? Punto.

Guardiamo poi la situazione dei poveri in Italia dal 2000.

Nel 2005 erano un milione, nel 2020 sono 5 milioni e seicentomila. Le famiglie in povertà assoluta erano 800 mila nel 2020 sono oltre 2 milioni.

Voglio ringraziare tutti i ricercatori che hanno trovato questi dati, perché hanno fatto un lavoro secondo me egregio per rappresentare in modo semplice chiaro inequivocabile a tutti quello che è successo E comunque non è necessario essere un aziendalista per capire queste cose, basta semplicemente guardarsi nel proprio portafoglio e chiedersi vent'anni fa quando guardavo il mio portafoglio avevo più o meno banconote di oggi... Dopo di che toglieranno le banconote e toglieranno anche il problema.

*Pillole di eresia economica*

	<b>POVERI IN ITALIA</b>	<b>FAMIGLIE IN POVERTA' ASSOLUTA</b>
2005	<b>1.911.000</b>	<b>819.300</b>
2020	<b>5.627.000</b>	<b>2.009.000</b>

**È TRIPLICATO IL NUMERO  
DI PERSONE POVERE**

[www.valeriomalvezzi.it](http://www.valeriomalvezzi.it)

Riguardo il fatto poi che a questo impoverimento si sia associato, a livello mondiale, l'arricchimento di pochi, già in partenza notevolmente più ricchi degli altri.

Le tre grandi variabili che dal tempo dei graffiti nelle caverne che rappresentavano i mammut (delle quali tra l'altro Picasso diceva che quella la vera arte perché non era inquinata sostanzialmente dal manierismo estetico) sono sempre state il sesso, il denaro e il potere. Non dimentichiamoci infatti che il potere è diverso dal denaro, quindi se ci chiediamo com'è possibile che persone molto ricche vogliano acquistare ancora di più, beh, lo capiremo nel momento in cui toglieranno i politici dal Parlamento....

Si stanno semplicemente realizzando le condizioni perché i più ricchi diventino sempre più ricchi e il motivo di questo è molto semplice. Scrisi un articolo anni fa sul mio blog che era *"L'incredibile storia del banchiere più grande del mondo"*. Lo trovate in rete, credo, ancora. Ebbene, alla fine spiego che questo banchiere diceva *"Io non vorrò mai avere sul mio conto corrente più di 500.000 dollari"*.... Bisogna mettere dei limiti alla ricchezza, ma non solo alla

ricchezza, ancora di più al potere. Noi invece non solo non abbiamo più limiti alla ricchezza, ma nemmeno limiti al potere, perché in una società plutocratica come quella nella quale stiamo andando il denaro compra il potere. Se si permette a queste multinazionali di fare tutto quello che vogliono, queste si stanno comprando i parlamenti con i parlamentari dentro...

Di quel grande banchiere, quando morì, andarono a controllare il conto corrente. Non era un americano, era un italiano e si chiamava Amedeo Peter Giannini e fu l'inventore della *Bank of America*, che prima di essere la *Bank of America* era la *Bank of Italy*. Lui, quando ci fu il terremoto di San Francisco del 1906, prese un tavolaccio, lo mise in mezzo alla piazza, salì su quel tavolaccio, attaccò ad esso un cartello scritto a mano in cui c'era scritto "*prestiti come prima, più di prima*".

Lui dava i soldi ai poveri, dava i soldi a quelli che ne avevano bisogno, dava i soldi a quelle micro imprese che sono quelle che ho fatto vedere nel grafico prima. Non servivano "recovery found", servivano degli uomini che guardavano gli altri uomini negli occhi osservando poi i loro calli sulle mani. Questa è l'economia umanistica. Uomini che vogliono aiutare gli altri uomini fanno rinascere una città o fanno rinascere un Paese. Non sono dei filosofi, sono persone che creano ponti, strutture, imprese, ma poi sul loro conto corrente mettono dei limiti.

C'è un grande filosofo armeno, Gurdjieff, che dice "*fai tutti i soldi che vuoi, ma falli solo con il piede sinistro*" che, come sappiamo, nell'allegoria medievale è il simbolo del diavolo. Quindi attenzione perché dobbiamo tornare a mettere delle leggi morali nell'economia, come il fatto che non possiamo andare verso una società plutocratica in cui ci sono uomini che accumulano troppe ricchezze, perché altrimenti noi creiamo ingiustizia, e dobbiamo capire che l'economia non si basa solo sulla efficienza, ma anche sulla giustizia.

Dobbiamo rimettere delle regole di morale in economia, perché l'economia e la morale sono legate dalla notte dei tempi. Non può esserci economia senza morale, non ve lo dice nessun altro che un peccatore, ma proprio perché siamo dei peccatori dobbiamo metterci delle regole. Le regole servono per i peccatori, non per i Santi.



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

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GBSOFTWARE**

**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**



# Aliquota iva errata: detrazione con effetti retroattivi, ma a misura “incerta”

di - Barbara Ianniello

Avvocato tributarista

---

## - Introduzione

Nel corso degli ultimi anni un doppio intervento normativo, favorevole ai contribuenti ed improntato a principi di effettività e semplificazione, ha ridisegnato i termini della *vexata quaestio* concernente la detraibilità dell’iva di rivalsa, applicata in misura maggiore rispetto a quella dovuta ed erroneamente assolta.

Nonostante le modifiche, però, i contorni della innovata disciplina non risultano ancora pienamente messi a fuoco. Ed anzi, a dispetto delle intenzioni chiarificatrici del legislatore, le prime pronunce della Cassazione in materia rivelano già preoccupanti divergenze interpretative.

Ma procediamo con ordine.

## - L’evoluzione normativa

L’articolo 1, comma 935, Legge n. 205/2017 ha introdotto nell’articolo 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, un nuovo periodo in base al quale il cessionario o committente, in caso di applicazione dell’imposta in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente o prestatore, può procedere alla detrazione D.P.R. n. 633 del 1973 ex art. 19, della maggior somma versata all’emittente<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> L’articolo 1, comma 935, Legge 27/12/2017, n. 205 nella sua originaria formulazione ha così testualmente stabilito: “All’articolo 6, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: In caso di applicazione dell’imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l’anzidetto cessionario

Effetto immediato del passaggio alla nuova disciplina è stato anche il cambio dell'assetto sanzionatorio: a seguito della segnalata novella, infatti, la detrazione dell'IVA erroneamente applicata dal cedente/prestatore non dà più luogo all'irrogazione della sanzione proporzionale del 90% e, fermo restando il diritto di detrazione, non risulta più configurabile la violazione di infedele dichiarazione, punita con la sanzione, anch'essa proporzionale, dal 90% al 180% dell'imposta, di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 471/1997.

Successivamente, il D.L. n. 34 del 30 aprile 2019 (c.d. Decreto Crescita), come modificato dalla legge di conversione n. 58/2019, ha aggiunto al citato articolo 1, comma 935, il periodo secondo cui le disposizioni del predetto comma si applicano *“anche ai casi verificatisi prima dell'entrata in vigore della presente legge”*.

### **- Gli iniziali dubbi sulla retroattività della novella**

L'entrata in vigore dell'art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471 Del 1997 - nella formulazione introdotta dall'art. 1, comma 935, della l. n. 205 del 2017 – ha evidentemente segnato un punto di rottura rispetto al passato.

Prima dell'intervento legislativo, si riteneva tradizionalmente che ove l'operazione fosse stata erroneamente assoggettata all'Iva, per la misura non dovuta, sarebbe restata priva di fondamento la detrazione operata dal cessionario<sup>2</sup> nella sua dichiarazione Iva,

*o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale»*.

<sup>2</sup> A completamento del quadro di riferimento, si rinvia al disposto dell'articolo 30 *ter*, D.P.R. n. 633/1972 che ha regolato le ipotesi e le condizioni alle quali il cedente può ottenere dall'Erario la restituzione dell'Iva versata in misura eccedente rispetto a quella dovuta.

con conseguente potere-dovere dell'Amministrazione di escludere la detrazione dell'imposta così pagata in rivalsa<sup>3</sup>. Pertanto, il cessionario, per non rimanerne inciso, avrebbe dovuto chiedere la restituzione dell'imposta, nella parte erroneamente versata, al cedente (o prestatore), il quale, a sua volta, avrebbe potuto recuperarla chiedendola in rimborso all'Erario.

In forza della innovata disciplina, le cose si sono decisamente semplificate.

Nell'ipotesi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, è stato infatti espressamente previsto che *“resta fermo”* il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi degli artt. 19 e ss. d.P.R. n. 633 del 1972.

Quanto alla portata applicativa della disposizione, sin da subito è sorto l'interrogativo se ad essa potesse attribuirsi o meno efficacia retroattiva.

Nel fornire risposta negativa, i giudici di legittimità hanno affermato la natura innovativa del citato articolo 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dall'art. 1, comma 935, della l. n. 205 del 2017. Né – ha aggiunto la Suprema Corte – avrebbe potuto riconoscersi alla predetta alla norma valenza interpretativa, non essendo ricavabile dalla stessa alcun riferimento al precedente regime in relazione al quale si è inteso procedere ad una chiarificazione, in termini normativi, della portata applicativa del regime della detrazione dell'Iva nella materia in esame.

Di talché, << *Va dunque affermato il seguente principio di diritto: “La previsione di cui*

<sup>3</sup> Cfr. Cass., ord., 13 giugno 2018, n. 15536; Cass. 15 maggio 2015, n. 9946; Cass., ord., 2 luglio 2014, n. 15178.

al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 6, introdotta dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 935, nella parte in cui prevede che, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resto fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e ss., non ha efficacia retroattiva né può ad essa riconoscersi valore di norma interpretativa>>. Sempre nel segnalato arresto giurisprudenziale, sotto il profilo sanzionatorio, è stato ulteriormente evidenziato che "la norma (...) è stata inserita dalla Legge n. 205/2017 nell'ambito della disciplina generale in materia di sanzioni amministrative di cui al Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, prevedendo la misura della sanzione amministrativa da irrogare nei confronti del committente o cessionario che applichi l'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o dal prestatore. Per la stessa, quindi, con riferimento alla determinazione della misura delle sanzioni, trovano sicura applicazione le previsioni del favor rei di cui all'art. 3 del Decreto legislativo n. 472/1997"<sup>4</sup>.

La Suprema Corte<sup>5</sup> ha poi successivamente confermato l'orientamento restrittivo, escludendo la possibilità di detrarre l'Iva in misura superiore all'importo effettivamente dovuto, non trovando applicazione lo *ius superveniens* costituito dall'art. 1, comma 935, della Legge n. 205/2017.

A superare una chiusura giurisprudenziale che oramai tranciante, è intervenuto però lo *jus superveniens*.

Come si è visto, il comma 3-bis dell'art. 6 del D.L. n. 34/2019 (Decreto crescita),

aggiunto in sede di conversione dalla Legge n. 58/2019, ha stabilito che le disposizioni dell'art. 1, comma 935, della Legge di bilancio 2018 si applicano anche ai casi che si sono verificati anteriormente al 1° gennaio 2018, rispetto ai quali, pertanto, il cessionario/committente può esercitare la detrazione dell'Iva erroneamente addebitata, ferma restando l'applicazione nei suoi confronti della sanzione compresa tra 250 e 10.000 euro.

### **- I limiti di detraibilità: una questione ancora aperta**

Se, dunque, l'attuale formulazione della disposizione non lascia spazio ad incertezze circa la sua efficacia retroattiva, decisamente più complicata è la questione in ordine alla "misura" della detrazione dell'Iva erroneamente assolta in misura superiore al dovuto.

Ed infatti, con ordinanza del 28 ottobre 2020, n. 23817, la Sez. V della Cassazione – alla luce del mutato quadro normativo – ha accolto il ricorso di una società riconoscendo il diritto alla detrazione della maggiore IVA erroneamente applicata in fattura<sup>6</sup> anche anteriormente al 1° gennaio 2018.

Tale l'opzione ermeneutica, fondata su una lettura aderente al dato testuale, ha il pregio di soddisfare quelle esigenze di economicità ed efficienza dell'economia nonché di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti poste a fondamento della novella legislativa.

<sup>6</sup> Nella fattispecie, la questione dedotta riguarda la possibilità di diretta detrazione IVA della maggior somma versata all'emittente, da parte del committente nel caso in cui sulla fattura emessa, dal suo prestatore d'opera, questi abbia applicato un'aliquota del 20% e non del 10%, come previsti in ragione della natura dei lavori eseguiti.

<sup>4</sup> Cass., Sentenza del 03 ottobre 2018, n. 24001.

<sup>5</sup> Sentenza n. 14179 del 24 maggio 2019.

Con ulteriore pronuncia e più recente pronuncia, tuttavia, i giudici di legittimità hanno avanzato dubbi sulla correttezza di tale soluzione.

*E' stato infatti osservato che essa <<... si pone in contrasto con la Sesta direttiva 77/388/CEE (nonché con la successiva direttiva 2006/112/CE), così come costantemente interpretata dalla Corte di Giustizia, secondo cui, benché il diritto a detrazione dell'I.v.a. costituisce parte integrante del meccanismo dell'imposta, il suo esercizio è limitato alle sole imposte dovute e non può essere esteso all'I.v.a. indebitamente versata a monte, per cui non si estende all'imposta dovuta esclusivamente in quanto esposta sulla fattura...(omissis) ... L'interpretazione conforme al diritto unionale conduce, dunque, ad accedere alla tesi per cui la riforma del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 vada intesa nel senso che si sia limitata a modificare, rendendolo più mite, il regime sanzionatorio applicabile ai casi di indebita detrazione dell'I.v.a., in quanto operata per un importo superiore rispetto a quella dovuta in relazione all'operazione posta in essere, benché coincidente con quella indicata in fattura.>> <sup>7</sup>.*

In sostanza, secondo questa antitetica prospettazione, non sarebbe consentito detrarre l'imposta versata nel suo intero ammontare, laddove non dovuta per intero o in parte essendo la detrazione e ammessa nei soli limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere.

## - Conclusioni

Le segnalate discordanze aprono a nuovi

scenari applicativi e la partita, con molte probabilità, si giocherà anche sulla tenuta della nuova disciplina rispetto ai principi della giurisprudenza unionale.

La giurisprudenza della Corte di giustizia della UE, sollecitata sul punto anche dalla Cassazione<sup>8</sup>, ha infatti più volte sottolineato come l'esercizio del diritto di detrazione sia circoscritto alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA e versate in quanto dovute<sup>9</sup>. In particolare - ed anche con riferimento alla successiva direttiva n. 112/2006 CE, artt. 63, 167 e 203 - è stato ritenuto che il diritto di detrarre l'IVA fatturata è connesso, come regola generale, all'effettiva realizzazione di un'operazione imponibile, ma che il suo esercizio non si estende all'IVA dovuta per il solo fatto e nella misura in cui essa sia stata indicata in fattura<sup>10</sup>.

A tale indirizzo si è uniformato, in passato, anche il giudice nazionale: "(...) l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura"<sup>11</sup>. E, per quel che qui rileva, il limite della natura imponibile Iva dell'operazione è stato ritenuto operante

<sup>8</sup> Cfr. Ordinanza interlocutoria n. 1015 del 19/01/2005.

<sup>9</sup> Si veda, CGUE 6 novembre 2003, in cause riunite C-78/02, C-79/02 e C-80/02, Karageorgou e altri, p.to 50; CGUE 15 marzo 2007, in causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, p.to 23).

<sup>10</sup> Cfr., da ultimo, CGUE 31 gennaio 2013, in causa C-643/11, LVK-56 EOOD, p.ti 34 ss.

<sup>11</sup> Ex multis, Cass. n. 15068 del 17/06/2013; Cass. n. 12146 del 26/05/2009; Cass. n. 11110 del 16/07/2003; Cass. n. 8959 del 05/06/2003. Minoritario, invece, il diverso orientamento secondo cui l'IVA addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario che ha ricevuto fatture per beni acquisiti nell'esercizio d'impresa, nonostante l'erroneo assoggettamento ad imposta dell'operazione da parte del cedente (Cass. n. 7152 del 25/05/2001; Cass. n. 1348 del 18/02/1999).

<sup>7</sup> Così, Cass. civ., Sez. V, Sent., 21/04/2021, n. 10439.

anche nell'ipotesi in cui l'IVA sia stata corrisposta con riferimento ad un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta, con conseguente disconoscimento del diritto alla detrazione dell'importo non dovuto<sup>12</sup>.

Certo è che, in un quadro decisamente magmatico, resta sicuramente fuori dall'ambito applicativo della novella la (ben differente) ipotesi di operazioni non imponibili<sup>13</sup>: l'articolo 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 1997, come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione, trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'IVA in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi di operazioni non imponibili<sup>14</sup>.

---

12 Cass. n. 24001 del 03/10/2018; Cass. n. 9942 del 15/05/2015; Cass. n. 15178 del 02/07/2014; Cass. n. 17959 del 24/07/2013

13 Si segnala, in tema, Comm. trib. regionale Lombardia Milano, Sez. XXI, 13/09/2019, n. 3483. Il giudici tributari di merito hanno affermato che l'art. 6, comma 6, seconda parte, D.Lgs. n. 471 del 1997, come introdotto nel 2017 e poi integrato nel 2019, con interpretazione autentica del legislatore nel senso della piena retroattività, nel riformulare la sanzione prevista per la detrazione dell'imposta, introducendo un regime più favorevole, riconosce il diritto del cessionario o committente alla detrazione ex art. 19, D.P.R. n. 633 del 1972 soltanto in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore (nella fattispecie, è stata esclusa la detraibilità trattandosi di operazione fuori campo Iva e non un caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva).

14 Così Cass. civ., Sez. V, Sent., 03/11/2020, n. 24289 che ha enunciato il seguente principio di diritto: *"In tema di IVA, l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 935, al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6. Invero, indipendentemente dalla sua efficacia retroattiva prevista dal D.L. n. 34 del 2019, art. 6, comma 3 bis, la menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta"*.



## I debiti tributari ereditari e la prova della successione. Opponibilità e contestazione da parte degli eredi

di - Marco Mecacci  
Avvocato

Nel diritto tributario ed esattoriale, la morte determina l'apertura della successione e la trasmissione delle obbligazioni contratte dal *de cuius* agli eredi, allo stesso modo di quanto si verifica nelle ordinarie fattispecie regolate dal diritto civile.

Al pari del diritto civile, tuttavia, il passaggio agli eredi non è inevitabile, poiché questi ultimi possono decidere di rinunciare all'eredità entro il termine di dieci anni successivi al decesso, con dichiarazione ricevuta da un notaio o dal cancelliere del tribunale del circondario in cui si è aperta la successione (art. 519 c.c.). La rinuncia può essere presentata semplicemente o dopo avere verificato

la consistenza dell'eredità mediante accettazione con beneficio di inventario (art. 484 c.c.), previa verifica delle attività e delle passività esistenti.

Fra la fase dell'apertura della successione che si verifica con il decesso e quella dell'accettazione che conclude l'*iter*, si apre un'ulteriore fase transitoria, definita delazione o chiamata all'eredità (art. 457 c.c.). Durante quest'ultima, i soggetti cui l'eredità è devoluta per legge o per testamento (chiamati), hanno facoltà di decidere se succedere o meno al *de cuius* entro un lasso di tempo. Il termine per l'accettazione dell'eredità si prescrive in dieci anni che decorrono dall'apertura della successione o dal verificarsi della

condizione che la determina (art. 480 c.c.).

In linea di principio, dunque, il chiamato all'eredità che sia a conoscenza di carichi esattoriali gravanti sul *de cuius* o che ciò apprenda dopo la redazione dell'inventario, può avvalersi dei comuni strumenti previsti dal diritto civile, per evitare che i debiti siano posti a suo carico nelle ipotesi in cui le passività dell'asse relitto siano superiori alle attività.

Per espressa previsione del codice civile, infatti si diviene eredi soltanto a seguito di accettazione, che "può essere espressa o tacita" (art. 474 c.c.).

L'articolo 475 c.c. dispone che "l'accettazione è espressa quando, in un atto pubblico o in una scrittura privata, il chiamato all'eredità ha dichiarato di accettarla oppure ha assunto il titolo di erede" mentre l'accettazione è tacita "quando il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede" (art. 476 c.c.).

Se in astratto il quadro normativo appare chiaro, nella pratica sono assai frequenti casi in cui all'atto del decesso sussistano debiti tributari già consolidati di cui gli enti impositori, tramite l'agente per la riscossione, chiedono il pagamento. Altrettanto frequenti, sono i casi in cui le richieste sono rivolte ai soggetti indicati astrattamente dalla legge come eredi, in assenza di preventive verifiche sull'effettiva sussistenza della relativa qualità capo al chiamato.

In seguito a questo possono verificarsi questioni controverse:

- (i) nelle ipotesi in cui gli eredi abbiano preventivamente rinunciato all'eredità prima o dopo la notifica dell'atto impositivo,
- (ii) nelle ipotesi in cui sia stata presentata richiesta di accettazione con beneficio

d'inventario,

(iii) nelle ipotesi in cui il chiamato abbia posto in essere atti astrattamente idonei a perfezionare la successione, ma non totalmente univoci.

(iv) Infine, quando il chiamato non abbia accettato espressamente ma si trovi nel il possesso dei beni .

Occorre chiedersi dunque, in primo luogo se sia possibile in concreto resistere alle richieste ed alle azioni esattoriali, ed in secondo luogo individuare gli argomenti da sostenere sulla base delle disposizioni sopra indicate e dei principi generali in tema di assolvimento dell'onere della prova.

Prima di esaminare la questione è bene fare presente che l'oggetto dell'indagine non può estendersi, in questa sede, agli argomenti riguardanti il merito e la legittimità della pretesa tributaria oggetto dell'azione, come ad esempio la verifica della preventiva corretta notificazione degli atti prodromici al *de cuius*, l'eventuale maturazione del periodo di prescrizione dei carichi o la richiesta di sanzioni non trasmissibili agli eredi.

In tutti i casi, infatti, la difesa sul merito della pretesa potrà svolgersi soltanto dopo la preventiva verifica della legittimazione attiva, che è preliminare ad ogni indagine.

**(i)** Nell'ipotesi in cui gli eredi siano chiamati a rispondere per carichi tributari facenti capo al *de cuius* ma abbiano rinunciato o intendano rinunciare all'eredità nelle forme previste dalla legge, la difesa del contribuente avrà l'onere di dimostrare il fatto impeditivo della pretesa esattoriale. Pertanto, sarà onere del contribuente, in caso di rinuncia già intervenuta, produrre la dichiarazione depositata presso il notaio o la cancelleria, assieme alla prova dell'avvenuta iscrizione

dell'atto nel registro delle successioni.

La rinuncia all'eredità potrà avvenire anche dopo la ricezione dell'atto esattivo nelle more del procedimento di contestazione, ma sarà necessario che l'atto d'impugnazione contenga necessariamente la contestazione della qualità di erede e della relativa legittimazione passiva.

Per la giurisprudenza, infatti, qualora i chiamati all'eredità abbiano ricevuto ed accettato la notifica di una citazione o di un ricorso per debiti del *de cuius* o si siano costituiti eccependo la propria carenza di legittimazione, non sono configurabili ipotesi di accettazione tacita dell'eredità, trattandosi di atti pienamente compatibili con la volontà di non accettare (Cass., sez. 3, 3/08/2000, n. 10197).

Qualora, invece, il chiamato all'eredità che non abbia preventivamente rinunciato ed abbia impugnato l'atto senza contestare l'assunzione della qualità di erede, censurando soltanto il merito dell'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria, la giurisprudenza ritiene che tale comportamento costituisca attività concludente, non altrimenti giustificabile se non con la veste di erede, poiché "esorbita dalla mera attività processuale conservativa del patrimonio ereditario" (Cassazione civile sez. trib., 29/10/2020, n.23989).

Di conseguenza, la successiva rinuncia non potrà essere ritenuta opponibile alla riscossione e l'erede sarà chiamato a rispondere delle passività, anche nel caso in cui, successivamente, abbia provveduto alla dichiarazione nelle forme di legge.

**(ii)** Una disciplina diversa ma ugualmente peculiare e bisognosa di attenzione da parte del difensore si verifica anche nel caso di accettazione

con beneficio d'inventario, che determina una separazione del patrimonio dell'erede da quello del *de cuius*, con la limitazione della responsabilità patrimoniale nei limiti dell'attivo ereditario (*intra vires hereditatis*).

Nel caso in cui l'erede abbia accettato con beneficio d'inventario, non si pone alcuna questione di legittimazione attiva, poiché la massa relitta dal defunto entra nel patrimonio dell'erede e pur costituendo un patrimonio autonomo rispetto ai beni personali, costituisce fonte di responsabilità, seppur limitata al valore dei beni dell'eredità.

Nella pratica, si forma un patrimonio separato costituito dai beni sul quale potranno valersi anche i creditori personali dell'erede. Questi ultimi, tuttavia, avranno facoltà di mantenere separati i beni ereditari anche nel caso in cui l'erede decada dal beneficio dell'inventario (artt. 512 e ss. c.c.). Di conseguenza, si verifica il pieno subentro dell'erede anche nei rapporti passivi del defunto e costui può essere destinatario dell'azione di adempimento da parte dei creditori ereditari, seppure entro il limite del valore dell'eredità.

In questo senso, si possono indicare sentenze della cassazione, che ha costantemente ritenuto che l'erede beneficiario possa "essere convenuto in giudizio dai creditori del *de cuius*, i quali possono ottenere la condanna al pagamento del debito ereditario per l'intero, salva la limitazione della responsabilità dell'erede stesso entro il valore dei beni ereditari, qualora egli l'abbia fatta valere, proponendo la relativa eccezione".

Secondo la Corte, infatti, l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario non comporta alcuna caducazione della responsabilità patrimoniale dell'erede per i debiti - anche tributari - "ma fa solo sorgere il diritto dell'erede a non rispondere *ultra*

*vires hereditatis*, ovvero sia al di là della capacità dei beni lasciati dal *de cuius*". Si vedano, con riferimento specifico ai debiti ereditari Cass. Civ., Sez. 5, Sentenza n. 6488 del 19/03/2007 e Cass. civile Sez. V, sentenza dell'11/11/2016, n. 23019. In generale con riferimento all'accettazione con beneficio d'inventario, Cassazione Civile, Sez. II, sentenza n. 29252 del 22/12/2020.

**(iii)** Diversa e più delicata è l'ipotesi in cui si debba discutere di accettazione tacita, che si concreta nel compimento, da parte dell'erede, di un atto che presuppone "necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede" (art. 476 c.c.).

In questi casi le fattispecie possono assumere molteplici aspetti, ma le più ricorrenti oggetto di esame giurisprudenziale riguardano, innanzitutto il pagamento di alcuni debiti ereditari da parte del chiamato, purché tuttavia, "sia fornita la prova che il pagamento sia stato effettuato con denaro prelevato dall'asse ereditario". Nel caso in cui il chiamato abbia adempiuto con denaro proprio, infatti "non può ritenersi per ciò stesso che abbia accettato l'eredità" (Cass. civ. Sez. II, 22 febbraio 2018, n. 4320).

Un'altra forma di accettazione tacita sussiste nel caso di effettuazione da parte del chiamato della voltura catastale in proprio favore, che a differenza di atti aventi rilievo meramente fiscale come la denuncia di successione "costituisce atto di accettazione tacita dell'eredità" (orientamento costante ribadito da ultimo da Cass., civ. Sez. II civile, 30 aprile 2021, n. 11478). L'atto di volturazione, tuttavia, non determina effetti automatici, poiché possono prodursi soltanto in favore di chi vi provveda. Pertanto ove in presenza di

più coeredi, uno soltanto abbia provveduto alla volturazione indicando anche i nomi degli altri, affinché possa verificarsi accettazione occorrerà verificare "se vi fosse stata o meno la spendita del nome in occasione della presentazione della denuncia di variazione catastale", ovvero se il denunciante "avesse agito quale loro mandatario" (Cass., civ. Sez. VI civile, ord. 6 aprile 2017, n. 8980).

Infine, è senz'altro "astrattamente idoneo ad integrare una delle possibili forme di accettazione tacita dell'eredità" il "conferimento della procura a vendere beni ereditari, in quanto atto di contenuto gestorio" (Cass. Civ., sentenza 4 settembre 2017, n. 20699/2017).

In questi casi, è bene tenere presente che l'onere di dimostrare l'intervenuta accettazione tacita dell'eredità è a carico dell'amministrazione procedente e che tale assolvimento non può basarsi su presunzioni o su altre indicazioni generiche inidonee a dimostrare l'effettivo coinvolgimento del chiamato all'interno del patrimonio ereditario.

La prova della qualità di erede che - si ripete - si acquista solo con l'accettazione dell'eredità, non può essere fornita in via presuntiva per mancanza di rinuncia all'eredità o accettazione con beneficio di inventario, ma deve essere oggetto di specifica dimostrazione dell'intervenuta piena accettazione.

La prova della legittimazione passiva per intervenuta accettazione espressa o tacita, non può dunque essere sostituita dalla mera chiamata all'eredità, "atteso che la legitimatio ad causam non si trasmette dal *de cuius* al chiamato per effetto della sola apertura della successione" (Cass. civ. Sez. 5, n. 17295 del 30/07/2014).

Con riferimento specifico alle obbligazioni tributarie, grava sull'Amministrazione

finanziaria creditrice del *de cuius* l'onere di provare l'accettazione dell'eredità da parte del chiamato, per potere esigere l'adempimento dell'obbligazione del suo dante causa. Ma tale onere non può essere assolto con la produzione della sola denuncia di successione.

Infatti, può essere "idoneamente adempiuto con la produzione degli atti dello stato civile, dai quali è dato coerentemente desumere quel rapporto di parentela con il "*de cuius*" che legittima alla successione ai sensi degli artt. 565 e ss. c.c. (Cass. 13738/2005), o di qualsiasi altro documento dal quale possa, con pari certezza, desumersi la sussistenza di detta qualità (Cass. civ., Sez. V, 24 febbraio 2016, n. 3611).

Dovendo dunque difendere la posizione del chiamato che non abbia compiuto un atto di accettazione espressa, si potrà contestare la qualità di erede, facendo attenzione ad eccepire la carenza di legittimazione passiva dell'erede, nell'attesa che, come suo onere, l'amministrazione dia la prova dell'intervenuta accettazione tacita.

**(iv)** L'ultima ipotesi riguarda infine la circostanza che l'erede sia nel possesso di beni del defunto. Già si è esposto che il termine ordinario che il chiamato ha per accettare o rinunciare all'eredità è di 10 anni dall'apertura della successione. Tale periodo di tempo, però, diviene più breve nel caso in cui si trovi nel possesso di tutto o di alcuni dei beni ereditari, cioè vanti una relazione di fatto o di diritto con i beni caduti in successione. Un esempio assai ricorrente può essere di una persona che abbia convissuto con il *de cuius*. In tal caso, se non intende accettare puramente e semplicemente, è tenuto ad accettare l'eredità con beneficio d'inventario entro tre mesi dall'apertura della successione. Compiuto l'inventario,

l'accettazione deve avvenire entro i 40 giorni.

È possibile pertanto che il chiamato all'eredità nel possesso dei beni che nulla abbia compiuto di quanto sopra esposto, si trovi successivamente ad affrontare richieste di pagamento di debiti esattoriali in qualità di erede del *de cuius*.

In questi casi, occorrerà innanzitutto individuare se siano o meno trascorsi più di tre mesi dall'apertura della successione.

Nel caso che non siano trascorsi e l'erede non abbia rinunciato all'asse, la rinuncia potrà intervenire ed avere efficacia, secondo alcune opinioni anche senza il compimento dell'inventario, sebbene sul punto la giurisprudenza non è concorde. Per l'opinione storicamente prevalente la rinuncia validamente compiuta è idonea ad escludere il chiamato nel possesso dei beni ereditari dalla redazione dell'inventario e non determina l'acquisto di diritto della qualità di erede (Cass. Civ. Sez. I 30 ottobre 1991 n.11634; Cass., sez. II civ., 5 dicembre 1997-19 marzo 1998, n. 2911; Cass. Civ. Sez. II Civ. 8 luglio-17 ottobre 2016, n. 20960; Cass., sez. II civ., 27 luglio 1964, n. 2067; Tribunale Milano Sez. X 18 febbraio 2020 n.1552). Non mancano tuttavia altre opinioni che, interpretando in modo sistematico l'art. 485 c.c. con le disposizioni sulla rinuncia ritengono al contrario indispensabile la preventiva richiesta di redazione dell'inventario (Cassazione civile sez. II, 10/03/2017, n.6275). In presenza dei termini per la richiesta dell'inventario, è pertanto prudenzialmente consigliabile proporre la relativa richiesta.

Può residuare, infine, l'ipotesi in cui l'erede in possesso dei beni, riceva la richiesta di pagamento dei debiti del *de cuius* successivamente allo spirare del termine

di tre mesi e possa essere considerato erede puro e semplice.

In questi casi, la difesa potrà incentrarsi sul mancato assolvimento dell'onere della prova della qualità di erede da parte dell'amministrazione e oltre a contestare la qualità ereditaria, insistere sull'insufficienza delle allegazioni dirette a dimostrare l'accettazione *ex lege*.

La giurisprudenza, infatti, al fine di ritenere intervenuta l'accettazione, richiede requisiti ulteriori rispetto alla semplice immissione nel possesso dei beni, poiché tale attività "può anche dipendere da un intento conservativo del chiamato o da tolleranza da parte degli altri chiamati" (Cassazione civile sez. II, 27/10/2005, n.20868, che fa seguito a Cassazione civile sez. III, 17/11/1999, n.12753 ed è stata recentemente confermata da Cassazione civile sez. VI, 23/07/2020, n.15690). In concreto, dunque, affinché intervenga accettazione di diritto occorre

che il chiamato ponga in essere anche atti che oltrepassino la semplice volontà di mantenere lo stato di fatto esistente all'atto di apertura della successione e la mera gestione conservativa dei beni compresi nell'asse ereditario. In ragione di ciò, si è pertanto ritenuto che non configuri accettazione tacita di eredità, la semplice permanenza del coniuge del *de cuius* nell'abitazione familiare, poiché il continuare ad abitare nella medesima non può costituire elemento idoneo e sufficiente a fondare giudizio di accettazione tacita dell'eredità (Corte appello Milano sez. II, 03/02/2021, n.349, conferma Corte di Cass. civ., sez. VI, 16 novembre 2015 n. 23406).

In conclusione, ferma la necessità di esaminare con estrema attenzione la fattispecie concreta, la tutela da fornire al cliente non potrà prescindere da un'analisi approfondita delle questioni di natura ereditaria sottese alle richieste di adempimento dei debiti esattoriali.



# Riforma della giustizia tributaria - Progetto di legge delega per la riforma della giustizia tributaria

di - Maurizio Villani

*Avvocato tributarista*

Con l'approvazione parlamentare del PNRR e l'invio dello stesso alla Comunità Europea, si può dire che si è messa in moto, finalmente, la riforma fiscale e la contemporanea riforma della giustizia tributaria.

Entro al massimo due mesi è attesa la proposta del Parlamento che, secondo il PNRR, sarà la base della legge delega da approvare entro il 31 luglio 2021.

Dopo di che entrerà in campo la Commissione di esperti per la definizione dei decreti attuativi entro il 2022.

Quindi, entro il 31 luglio 2021, dovrà essere approvata la legge delega anche per la riforma della giustizia tributaria, ormai attesa da molti anni da tutti i contribuenti e professionisti.

A questo punto, con questo mio articolo, mi permetto segnalare i principi ed i criteri direttivi per il riordino strutturale dell'organizzazione della giustizia tributaria.

## **Progetto di legge delega per la riforma della giustizia tributaria**

**Al fine di un ulteriore adeguamento all'art. 111 della Costituzione, il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante disposizioni per il riordino dell'organizzazione della giustizia tributaria, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:**

A - istituzione, in luogo della Commissione Tributaria Provinciale e Regionale, del Tribunale Tributario e della Corte di Appello tributaria, organi giudiziari distinti ed autonomi dagli esistenti organi giudiziari ordinari, amministrativi, contabili e militari **(quinta magistratura)**;

B - articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi dai Tribunali Tributari in primo grado, siti nei capoluoghi di provincia, e dalle Corti di Appello tributarie in secondo grado, site nei capoluoghi sede di Corte di Appello o di Tribunale Amministrativo Regionale;

C - affidamento alla Presidenza del Consiglio dei Ministri dell'organizzazione degli organi di giurisdizione tributaria e dell'inquadramento e amministrazione dei giudici tributari, nel rispetto delle prerogative del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;

D - formalizzazione legislativa della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione; incompatibilità assoluta tra giudici di Cassazione e giudici di merito;

E - istituzione di un ruolo di giudici tributari, reclutati mediante concorso pubblico per titoli ed esami, scritti ed orali, riservato a laureati in materie giuridiche o economiche, ai quali sia assicurato uno status giuridico ed economico analogo a quello dei giudici ordinari, anche sotto il profilo delle incompatibilità, nell'ambito di un rapporto esclusivo a tempo pieno;

F- istituzione del giudice onorario tributario che esercita le funzioni giurisdizionali di cui alla lett. m);

G - reclutamento del giudice onorario tributario mediante procedura che ne assicuri una adeguata qualificazione professionale e preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche; fissazione dei requisiti soggettivi per ricoprire l'incarico, dei criteri obiettivi per la nomina e di rigorose condizioni di

incompatibilità; il giudice onorario tributario si deve cancellare dall'Albo professionale di appartenenza;

H- previsione che i giudici tributari onorari siano tenuti alla formazione obbligatoria valida per tutti i giudici tributari e debbano conseguire i crediti formativi necessari, a pena di decadenza dalla funzione di giudice tributario;

I - previsione di un numero iniziale di giudici di ruolo tale da assicurare la invarianza di spesa, nonché previsione degli organici dei giudici tributari vincitori di apposito concorso e dei giudici tributari onorari, per ciascun Tribunale Tributario e Corte di Appello tributaria, secondo una ragionevole distribuzione territoriale (tra 800 e 1.000 giudici tributari nazionali);

J - la mediazione tributaria, obbligatoriamente prevista per legge, si deve svolgere dinanzi al giudice tributario onorario, monocratico o collegiale, secondo le rispettive competenze, e non più presso l'Agenzia delle Entrate;

K - determinazione da parte del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, del numero delle sezioni e dei giudici che compongono i Tribunali e le Corti di Appello tributarie, sulla base del flusso medio dei procedimenti e della composizione dei collegi giudicanti in tre membri, con l'eccezione delle competenze per valore dei giudici monocratici e del giudice onorario; in appello decide sempre il collegio; nella obbligatoria fase istruttoria è ammessa anche la prova testimoniale ;

L-suddivisione dei Tribunali e Corti di Appello in sezioni, composte da un Presidente, un Vice Presidente e quattro giudici, che decidono con la presenza del Presidente o del Vice Presidente e due giudici, quando non è prevista la composizione monocratica;

M - previsione che le cause di valore non

superiore a € 3.000,00, al netto di sanzioni ed interessi, dinanzi al Tribunale Tributario siano di competenza del giudice onorario tributario;

N- previsione che le cause di valore non superiore ad € 50.000,00, al netto di sanzioni ed interessi, dinanzi al Tribunale Tributario siano di competenza del giudice tributario monocratico, oltre alle cause tassativamente previste dalla legge;

O - determinazione del valore della controversia sulla base dell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per le controversie relative esclusivamente alla irrogazione di sanzioni, dall'ammontare di queste;

P - previsione che le cause di valore indeterminabile siano di competenza del giudice onorario tributario in primo grado;

Q - modificazione della disciplina del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, sulla base delle previsioni seguenti:

- ✓ è nominato con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, e ha autonoma sede in Roma;
- ✓ è formato da undici componenti eletti dai giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, scelti per metà tra i professori di università in materie giuridiche o economiche e per metà tra gli avvocati, i dottori commercialisti ed i consulenti del lavoro iscritti all'albo da oltre venti anni;
- ✓ i componenti eletti dai giudici sono scelti tra tutti i giudici tributari, con

voto personale, diretto e segreto e non sono rieleggibili;

- ✓ la durata della carica dei suoi componenti non è superiore a 4 anni;
- ✓ il Consiglio di Presidenza elegge il Presidente nel suo interno;
- ✓ il Consiglio di Presidenza indica le cause di incompatibilità e di ineleggibilità ed i criteri per la relativa verifica, le regole relative alle elezioni dei giudici, quelle per la valutazione di candidati e delle liste elettorali, la sede delle operazioni elettorali, il periodo entro il quale deve avere termine la valutazione dei candidati e la promulgazione dell'elenco definitivo dei candidati alle elezioni, le regole per la proclamazione degli eletti, per la valutazione di eventuali reclami sull'eleggibilità e per l'assunzione delle funzioni; stabilisce i corsi di formazione ed aggiornamento dei giudici tributari sia togati che onorari;

R - permanenza delle Commissioni Tributarie e delle funzioni dei giudici tributari in organico, limitatamente alle controversie instaurate prima dell'entrata in vigore della legge di attuazione, alle quali continuano ad applicarsi le attuali norme relative alla competenza e composizione degli organi giudicanti fino alla conclusione del grado di giudizio in cui le controversie stesse siano pendenti;

S - previsione di un termine perentorio entro il quale i giudici tributari in organico devono optare per la magistratura tributaria o per quella onoraria; se, non essendo magistrati, optano per la magistratura tributaria, sono tenuti a sostenere esami di ammissione nel ruolo, con modalità semplificata se laureati in materie giuridiche o economiche; se optano per la magistratura onoraria, proseguono la propria attività

senza necessità di superamento di esami di ammissione e devono in ogni caso cancellarsi dagli Albi Professionali;

T - fissazione con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri della data di insediamento dei Tribunali Tributari e delle Corti di Appello tributarie, che decideranno le controversie originate da ricorsi e da

atti di impugnazione di sentenze notificati successivamente alla data di insediamento dei suddetti nuovi organi giudiziari.

U - Infine, per azzerare il contenzioso è prevista la definizione agevolata di tutte le controversie pendenti, anche in Cassazione.



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

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

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

## **Configurabile il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche in assenza di vantaggio economico in capo all'ente emittente**

*Commento a Corte di Cassazione, Sez. III Pen., Sentenza n.16353 del 29 Aprile 2021*



di - Andrea Racioppa  
Avvocato penalista

La Terza Sezione delle Corte di Cassazione si è occupata nuovamente della fattispecie di “emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” di cui all’art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000, ribadendo che per la configurabilità di tale delitto non è necessario che l’Ente abbia ricevuto un vantaggio economico dalla condotta illecita.

Più in particolare, la sentenza in commento trae origine da un’ordinanza emessa dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Taranto con cui erano state applicate la misura cautelare personale degli arresti domiciliari e quella reale del sequestro preventivo di somme di denaro e automezzi nei confronti di due soggetti, a cui veniva contestato, quali titolari di una Società a responsabilità limitata, di aver promosso e costituito un’associazione per delinquere volta a commettere più reati di falsificazione e alterazione di titoli autorizzativi, l’emissione di fatture inesistenti per acquistare carburante a prezzo agevolato e di aver consentito la circolazione di prodotti petroliferi con documenti soggettivamente falsi (art. 40 comma 1 lett. c e comma 4 e art. 49 Dlgs 504/95) e, infine, di aver emesso fatture per operazioni soggettivamente false attestanti la vendita di gasolio agevolato a soggetti diversi dai reali destinatari (ai sensi dell’art. 8 Dlgs 74/2000) .

La difesa dei due indagati proponeva riesame al Tribunale di Taranto e, successivamente, ricorso per cassazione ex art. 311 c.p.p. avverso l’ordinanza emessa dal Giudice del Riesame, censurandone l’illegittimità per violazione di legge e mancanza della motivazione circa la ritenuta sussistenza del *fumus commissi delicti* e dei gravi indizi di colpevolezza.

Secondo la tesi difensiva, il giudice si sarebbe basato solo su dichiarazioni di altri coindagati

senza avvedersi del fatto che, il rifornimento di gasolio era avvenuto dietro presentazione di libretto UMA, e che quindi che non gravava sugli indagati alcun ulteriore accertamento; inoltre, la difesa contestava che era da ritenersi e illogica e comunque comprovante la assoluta inconsistenza dell'impianto accusatorio circa la sussistenza del *fumus commissi delicti* la circostanza che i ricorrenti avessero emesso fatture soggettivamente inesistenti a fronte della fornitura di gasolio, allorquando, qualora avessero voluto porre in essere una frode tributaria (poiché ritenuti, appunto, soggetti attivi dell'associazione), avrebbero potuto cedere gratuitamente il carburante agli altri membri del sodalizio senza procedere all'emissione di alcuna fattura e, in ogni caso, che non sussistevano gli elementi costitutivi dell'ipotesi delittuosa di cui all'art. 8 Dlgs 74/2000, in quanto dalla emissione delle fatture contestate, **l'ente non aveva e non avrebbe potuto conseguire alcun vantaggio, in quanto sottoposto ad amministrazione giudiziaria.**

In proposito, ha precisato la Corte che, ai fini dell'integrazione del reato di "emissione di fatture per operazioni inesistenti" non è necessario che l'ente emittente abbia conseguito un vantaggio economico dall'operazione, in quanto, i due soggetti che sono coinvolti necessariamente nell'azione criminosa (emittente e utilizzatore) rispondono a titolo diverso ed autonomo.

Nel caso dell'utilizzatore delle fatture, la responsabilità penale sussiste qualora i dati relativi ai documenti falsi vengano inseriti nella dichiarazione e, quindi, il momento consumativo corrisponde alla presentazione della dichiarazione tributaria, allorché si realizza l'effettivo danno per l'Erario.

Al contrario, il delitto di cui all'art. 8 del D. Lgs n. 74/2000 è configurabile con la semplice emissione del documento falso e tale condotta è sanzionata anche qualora il costo indicato dalla suddetta fattura non venga inserito all'interno di una dichiarazione da parte dell'utilizzatore e, cioè, anche se non abbia dato luogo ad alcuna evasione di imposta.

Si tratta di un reato di pericolo astratto, connesso alla possibilità dell'utilizzazione di tale documento falso e il bene giuridico tutelato è quello dell'interesse erariale alla percezione dei tributi, che viene realizzato attraverso la tutela anticipata diretta a impedire l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, condotta prodromica all'evasione.

Quanto al profitto derivante dalla condotta, questo consiste non certo nella riduzione delle imposte, ma nell'eventuale percepimento di un compenso per l'aver emesso una fattura per operazioni inesistenti.

Con la sentenza in commento, la corte ha precisato che la distinzione tra il delitto in esame e quello di "*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" di cui all'art. 2 del D. Lgs n. 74/2000 consiste proprio nel profitto, che nel reato

di cui all'art. 8 del D.Lgs n. 74/2000 può essere anche solo eventuale.

Infatti, l'utilità conseguita dalla società che utilizza la fattura relativi ad operazioni inesistenti, pari al risparmio di imposta, *“deve tenersi distinto dal profitto, solo eventuale dell'ente emittente, pari al prezzo (compenso) per l'emissione delle fatture, di regola comunque molto inferiore al profitto dell'utilizzatore”* a nulla rilevando, con riferimento al caso posto all'attenzione, la tesi difensiva secondo la quale non vi sarebbe stato il requisito del *fumus commissi delicti* per l'evidente impossibilità dell'ente di ricevere un vantaggio economico dall'operazione, essendo la società sottoposta ad amministrazione giudiziaria.

Il caso di specie è stato posto alla attenzione della Corte per valutare la astratta sussumibilità della condotta contestata nell' ipotesi delittuosa di cui all'art. 8 Dlgs 74/2000, in quanto dalla emissione delle fatture contestate, ***l'ente non aveva e non avrebbe potuto conseguire alcun vantaggio, in quanto sottoposto ad amministrazione giudiziaria.***

La Corte di cassazione ha ritenuto inammissibile il ricorso osservando che *“il reato di emissione di fatture soggettivamente inesistenti, per definizione, consente al destinatario della falsa fattura di conseguire un ingiusto profitto in termini economici, ma non comporta necessariamente un analogo vantaggio in capo all'ente che la emette”*.

Sul punto, la Suprema Corte ha precisato che le operazioni di emissione di fatture inesistenti vedono coinvolti due soggetti, una ditta che “emette” le fatture (la quale risponde del reato ex art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000) e una ditta che le “utilizza” portandole in detrazione e inserendole nella sua contabilità (e che risponde ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs n. 74/2000 ), per cui ***«il profitto conseguito dalla ditta, deve tenersi distinto dal profitto, solo eventuale, dell'ente emittente, pari al prezzo (compenso) per l'emissione delle fatture, di regola comunque molto inferiore al profitto dell'utilizzatore»*** che quindi ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 8 può anche non esserci.

Nel caso sottoposto alla sua decisione, la Corte ha poi precisato che nessun profitto, nel senso indicato dalla difesa, sarebbe comunque scaturito alla Società degli indagati, anche nell'ipotesi in cui quest'ultima non fosse stata sottoposta ad amministrazione giudiziaria, ed anzi, proprio la loro ammissione di aver emesso le false fatture in nome e per conto di una società addirittura sottoposta ad amministrazione giudiziaria, doveva ritenersi per loro “controproducente”.

La sentenza in commento ci dà lo spunto per analizzare la differenza delle due fattispecie di reato di “emissione di fatture per operazioni inesistenti” e di “dichiarazione fraudolenta” previste, rispettivamente, all'art 2 e all'art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000 in relazione alle modifiche normative introdotte dall'art. 39 del Decreto Legge n. 129/2019.

Infatti, a seguito del recente intervento legislativo operato con l'art. 39 del Decreto Legge n. 124/2019 cosiddetto "decreto fiscale", per entrambi i delitti in esame il Legislatore, oltre a prevedere un notevole aggravamento di pena e l'applicabilità della confisca allargata di cui all'art. 240 *bis* c.p., ha stabilito che tali fattispecie vengano inserite nell'elenco dei reati presupposto ai fini dell'eventuale contestazione della responsabilità amministrativa dell'Ente dipendente da reato ex D. Lgs. n. 231/2001.

In particolare, la responsabilità dell'Ente ex D. Lgs. n. 231/2001, non discende automaticamente dall'accertamento della sussistenza di un reato, ma presuppone la verifica della sussistenza dei criteri di imputabilità soggettivi ed oggettivi di cui all'art. 5 e, cioè, che il reato sia stato commesso da soggetti apicali o ad essi subordinati e che la condotta sia stata realizzata con il fine di conseguire un interesse o vantaggio per l'Ente stesso.

A tale riguardo, va precisata una sostanziale differenza tra le due fattispecie di reato circa la possibilità di contestare - oltre alle sanzioni tributarie e a quelle applicabili a carico delle persone fisiche autori del reato - anche l'illecito amministrativo nei confronti della persona giuridica nel cui ambito si è realizzata la condotta criminosa.

Ad avviso di chi scrive, quindi, in un caso analogo a quello oggetto della sentenza in commento, l'insussistenza di alcun vantaggio economico in capo all'ente, sebbene irrilevante ai fini della configurabilità del delitto di "emissione di fatture per operazioni inesistenti" in capo all'autore del reato (così come affermato dalla Corte), tuttavia potrebbe essere elemento utile, a priori, ad escludere la possibile contestazione all'Ente di una propria responsabilità amministrativa ex Dlgs 231/2001, con la conseguenza che la persona giuridica potrebbe andare esente da responsabilità anche qualora venisse accertata effettivamente la configurabilità del delitto presupposto.

Diversamente, nell'ipotesi di violazione dell'art. 2 Dlgs 74/2000, la responsabilità dell'Ente anche in sede amministrativa ex art. 231 appare quasi "automatica" per il solo fatto di aver utilizzato le fatture, dato che l'inserimento di dati corrispondenti a documenti falsi comporta per l'ente un vantaggio, corrispondente al risparmio di imposta.

In conclusione, a parere di chi scrive, tale modifica normativa per tutti i reati tributari rappresenta in ogni caso un elemento di significativa insidiosità per le aziende, che devono prestare, quindi, particolare attenzione nella predisposizione di prassi operative (anche attraverso la costruzione o l'aggiornamento di idonei modelli organizzativi) per la tenuta della contabilità e per gli adempimenti tributari perché, accanto al danno che potrebbe loro derivare da un accertamento di carattere fiscale, si potrebbe anche configurare una conseguente responsabilità amministrativa ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001.

## Il litisconsorzio nella fase di gravame del processo tributario. Cause scindibili ed inscindibili

*Commento a Corte di Cassazione, Ordinanze n.11165 del 28 aprile 2021 e n.11044 del 27 aprile 2021*

 di - Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Ci pare interessante evidenziare, aggiungendo se possibile qualche riflessione utile, il contenuto di due recenti ordinanze (la n. 11044 della Sezione Tributaria del 27 aprile 2021, Pres. Chindemi, Rel. Balsamo e la n. 11165 del 28 aprile 2021, Pres. Sorrentino, Rel. Guida, stessa Sezione), con cui, a distanza di un solo giorno nella cronologia dei depositi, si affronta la questione della unità soggettiva del processo di impugnazione contro la stessa sentenza a seconda del fatto che siano possibili o meno pronunce separate.

A tal proposito va detto che una regola specifica del processo tributario esiste. Ed è presente nel secondo comma dell'articolo 53 del D.Lgs. 546/92 che testualmente recita *"Il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all' art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell' art. 22, commi 1, 2 e 3"*. Quindi l'idea di una inscindibilità procedimentale caratterizzante il giudizio tributario sarebbe legittima in generale.

E' vero altresì che non è normata, accanto alla previsione, alcuna conseguenza processuale da collegare alla introduzione del giudizio di appello non coinvolgendo tutti i soggetti in precedenza partecipanti. Ed anzi in questo specifico ambito del contenzioso tributario le pronunce dei Giudici sono largamente orientate alla conservazione del processo. Al riguardo vale la pena di osservare, infatti, che persino *"la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'art. 14 preleggi, trattandosi di*

*disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia*<sup>1</sup>

Quindi i riferimenti diventano frequentemente le regole processualcivilistiche che distinguono tra cause inscindibili (Art. 331 c.p.c.)<sup>2</sup> e scindibili (Art. 332 c.p.c.)<sup>3</sup>. Che sono appunto quelle che sottendono alle due ordinanze di cui parliamo.

## 1. Caratteristiche generali del litisconsorzio nelle fasi di gravame

Le due regole del codice di procedura civile appena menzionate disciplinano dunque il litisconsorzio nelle fasi di gravame, affrontando la questione della corretta identificazione dei soggetti che devono necessariamente partecipare al giudizio di impugnazione perché esso possa dirsi correttamente instaurato.

Tale problema è tipico del giudizio di appello e non sembra ricollegabile alla questione del litisconsorzio per oggetto, ovvero per materia, che nel giudizio tributario è individuata all'articolo 14 del D.Lgs 546/92 e che trova corrispondenza nell'articolo 102 del c.p.c.

Ciò nel senso che la connessione di cui si parla con riferimento alle due ordinanze in questione è quella soggettiva in grado di appello. Connessione che mira sostanzialmente a risolvere due problemi, ovvero a) lo spezzettamento di un giudizio unitario in primo grado in più giudizi di appello e b) il possibile contrasto di giudicati qualora la sentenza di prime cure passi in giudicato nei confronti di un soggetto e non di un altro.

Secondo le regole del codice di rito, così, il giudizio di appello deve tendenzialmente essere unico. Cioè le parti devono partecipare allo stesso giudizio al punto che, come vedremo, chi propone appello deve offrire alle altre parti la possibilità di partecipare al giudizio.

E' possibile disapplicare questa regola solo nel caso in cui le diverse posizioni siano ritenute scindibili, ovvero che possono essere separate in appello poiché il cumulo in primo grado era determinato da una connessione oggettiva, senza tuttavia che fosse ravvisabile un rapporto

1 Ordinanza n. 10864 del 23 aprile 2021 ancora della Sezione Tributaria (Pres. Chindemi, Rel. De Masi), in conformità con precedente consolidata giurisprudenza.

2 **C.p.c. art. 331. Integrazione del contraddittorio in cause inscindibili**

Se la sentenza pronunciata tra più parti in causa inscindibile o in cause tra loro dipendenti non è stata impugnata nei confronti di tutte, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione.

L'impugnazione è dichiarata inammissibile se nessuna delle parti provvede all'integrazione nel termine fissato.

3 **C.p.c. art. 332. Notificazione dell'impugnazione relativa a cause scindibili**

Se l'impugnazione di una sentenza pronunciata in cause scindibili è stata proposta soltanto da alcuna delle parti o nei confronti di alcuna di esse, il giudice ne ordina la notificazione alle altre, in confronto delle quali l'impugnazione non è preclusa o esclusa, fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione.

Se la notificazione ordinata dal giudice non avviene, il processo rimane sospeso fino a che non siano decorsi i termini previsti negli articoli 325 e 327 primo comma.

di dipendenza.

Le due disposizioni processualcivilistiche, però, niente dicono sulle caratteristiche per le quali si possa parlare di inscindibilità o di scindibilità delle cause. Quindi rimane un elemento di incertezza non del tutto secondario anche se è pur vero che, anche nel caso di cause inscindibili o dipendenti, per evitare che l'impugnazione sia dichiarata inammissibile è sufficiente proporla tempestivamente e validamente nei confronti di uno solo dei legittimati passivi, ottemperando poi all'ordine di integrazione del contraddittorio che arrivi nel proseguo del giudizio.

Se esiste l'unitarietà soggettiva del giudizio di appello, e dunque siamo nel campo delle cause inscindibili, si avrà per conseguenza, in linea con la consolidata giurisprudenza, che la notifica dell'impugnazione eseguita nei termini di legge ad uno soltanto dei litisconsorti necessari produrrà l'effetto di impedire il passaggio in giudicato della sentenza impugnata, anche se poi dovrà essere disposto l'ordine di integrazione del contraddittorio.

## 2. Cause inscindibili

Nella ordinanza 11044 della V Sezione il caso era quello di coeredi che avevano impugnato la cartella di pagamento - notificata appunto nella loro qualità di eredi - per una rilevante somma dovuta a titolo di imposta sostitutiva, a seguito di rivalutazione del valore dei taluni terreni edificabili alienati dal *de cuius*, eccependo la carenza di legittimazione passiva per aver accettato con beneficio di inventario l'eredità del congiunto. La C.T.P. aveva respinto il ricorso.

Proposto appello dai contribuenti, la CTR lo respingeva sul rilievo che i contribuenti non avevano dimostrato per esonerarsi dal pagamento che l'asse ereditario era stato utilizzato per pagare i creditori presentatisi in precedenza.

In Cassazione con il primo motivo, i contribuenti hanno denunciato violazione dell'art. 331 c.p.c. in combinato disposto con l'art. 53 comma 2, del d.lvo n. 546/92, per avere la CTR ommesso di integrare il contraddittorio processuale con tutte le parti del processo di primo grado. Facevano presente al riguardo di aver notificato il ricorso introduttivo sia all'Agenzia delle Entrate che all'Agente della riscossione, entrambi regolarmente costituiti nel giudizio di primo grado, mentre in appello provvedevano alla notifica nei confronti della sola Agenzia delle Entrate.

La Corte accoglie il motivo ricordando come nel processo tributario, in caso di litisconsorzio processuale, che determina l'inscindibilità delle cause anche ove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, l'omessa impugnazione della sentenza nei

confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità ( Cass. n. 10934 del 2015; Cass. 27616/2018).

**Infatti «Il rapporto processuale facoltativo tra più soggetti nella fase d'introduzione del giudizio potendo il creditore agire separatamente, a norma dell'art. 1944, comma 1, cod. civ., nei confronti dei due debitori solidali, una volta instaurato dà luogo a un litisconsorzio processuale, che diventa necessario nei gradi d'impugnazione, se siano riproposti temi comuni al debitore principale e al fideiussore, sicché il giudice d'appello, davanti al quale il fideiussore sollevi questioni attinenti al rapporto principale, non può negare ingresso ai relativi motivi di gravame in forza dell'acquiescenza prestata alla sentenza di primo grado dal debitore principale, ma è tenuto ad integrare il contraddittorio nei suoi confronti a norma dell'art. 331 cod. proc. civ.».**

Viene quindi ribadito il principio per cui l'art. 331 c.p.c., disciplinante il litisconsorzio nelle fasi di gravame, si applica non solo alle fattispecie in cui la necessità del litisconsorzio in primo grado derivi da ragioni di ordine sostanziale, ma anche a quelle di cd. litisconsorzio necessario processuale, che si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba necessariamente persistere in sede di impugnazione, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio. Ne consegue che la mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio di appello determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità.

I Giudici di Legittimità ricordano, per inciso, che tra ente impositore ed agente per la riscossione non sussiste, in effetti, litisconsorzio necessario di natura sostanziale, ben potendo partecipare al giudizio - nell'ipotesi in cui si contesti non soltanto la regolarità dell'azione di riscossione ma anche la fondatezza nel merito della pretesa impositiva - indifferentemente l'uno o l'altro (Cass. SSUU 16412/07 ed altre). Nel caso specifico però è altrettanto indubbio il vincolo di litisconsorzio avesse natura prettamente processuale; così da imporre che il giudizio di appello si svolgesse nei confronti di tutte indistintamente le parti del primo grado.

Come già si è già rilevato, infatti, l'inscindibilità in sede di impugnazione non ricorre solo quando la necessità del litisconsorzio discende da ragioni di tipo sostanziale, ma anche quando discende da ragioni di tipo processuale.

### 3. L'integrazione del contraddittorio

In caso di litisconsorzio, sostanziale o processuale che sia, l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi della norma in commento.

La Sezione Tributaria con una sentenza ancora recente<sup>4</sup> ha infatti chiarito che la predetta circostanza produce non l'inammissibilità dell'appello ma l'esigenza di integrazione del contraddittorio. Infatti *"Nel processo tributario, in caso di litisconsorzio processuale, che determina l'inscindibilità delle cause anche ove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità"* (Cass. 2019 n. 14213).

Quindi l'impugnazione di un solo soggetto è comunque idonea a produrre tutti gli effetti sostanziali e processuali della domanda giudiziale. E dunque ad impedire il passaggio in giudicato della sentenza impugnata.

A quel punto sarà il Giudice con ordinanza a dover ordinare l'integrazione del contraddittorio assegnando un termine.

La mancata emanazione, da parte del giudice, dell'ordine di integrazione, dà luogo alla nullità del giudizio, che deve essere fatta valere nei limiti e secondo le regole proprie dell'appello o del ricorso per cassazione; la Corte di Cassazione, nel caso, casserà con rinvio ad altro giudice affinché provveda all'integrazione.

### 4. Le cause scindibili

Le cause scindibili sono quelle che, pur essendosi svolte cumulativamente in primo grado, quindi decise con un'unica sentenza, possono essere separate in appello, poiché il cumulo in primo grado era determinato da una connessione oggettiva, senza tuttavia che fosse ravvisabile un rapporto di dipendenza<sup>5</sup>.

Le cause scindibili danno quindi luogo al litisconsorzio facoltativo che rimane tale anche nel

4 Corte di Cassazione, V Sezione, Sentenza 11 settembre 2019 n. 28562 Pres. Stalla, Rel. Caprioli.

5 Tarzia, *Lineamenti del nuovo processo di cognizione*, 2<sup>a</sup> ed., Milano, 2002, 284.

giudizio di impugnazione<sup>6</sup>.

Il fondamento della scindibilità delle cause è dato dall'esistenza di una pluralità di rapporti giuridici distinti e separabili, autonomi nonostante siano stati cumulati, in primo grado, in un unico giudizio. Pertanto la sentenza che li decide è solo formalmente unica, ma in realtà si risolve in tante pronunce quante sono le cause decise, che rimangono indipendenti anche in fase di gravame<sup>7</sup>. In queste ipotesi è possibile che la sentenza passi in giudicato rispetto ad alcune parti nonostante sia stata impugnata da altre<sup>8</sup>.

Sono quindi cause scindibili quelle in cui la pluralità di parti è l'effetto di un litisconsorzio facoltativo c.d. improprio. Per le Sezioni Unite si ha infatti che anche qualora due domande siano state proposte con un unico atto in primo grado, esse possono mantenere la loro individualità, verificandosi con ciò una situazione di litisconsorzio facoltativo improprio e permanendo autonomia dei rispettivi titoli, dei rapporti giuridici e delle singole *causae petendi*, con la conseguenza che le cause, per loro natura scindibili, restano distinte in relazione ai rispettivi legittimi contraddittori.

Nella Ordinanza 1165/2021 della Sezione Tributaria si affronta a tal riguardo il caso di una contribuente che ha impugnato innanzi alla C.T.P. una cartella di pagamento, per I.R.P.E.F., emessa per un controllo automatizzato ex art. 36-*bis*, del d.P.R. n. 600 del 1973 nel quale era emerso che la contribuente non aveva versato l'imposta, applicata separatamente (c.d. tassazione separata), per le plusvalenze realizzate con la cessione di cinque aziende. La C.T.P. aveva accolto il ricorso, con sentenza riformata poi dalla C.T.R., la quale, con la sentenza menzionata in epigrafe, ha accolto l'appello dell'ufficio.

Con il primo motivo di ricorso per cassazione («1) Nullità del procedimento e della sentenza in relazione all'art. 53 e all'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992, nonché all'art. 331 c.p.c., ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.»), la ricorrente ha denunciato la nullità della sentenza in quanto il processo d'appello si era svolto senza che l'Agenzia avesse notificato l'atto di appello al concessionario della riscossione, quale litisconsorte processuale necessario, che aveva partecipato al giudizio di primo grado poiché, con il ricorso introduttivo, erano stati eccepiti (anche) vizi propri della cartella, ascrivibili all'Agente della riscossione.

Per la Sezione Tributaria stavolta il motivo non è fondato. Infatti la giurisprudenza di legittimità (Cass. 08/11/2017, n. 26433) ha affermato che «L'obbligatorietà dell'integrazione

6 LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, II, 4<sup>a</sup> ed., Milano, 1984, 280.

7 Cass. Civ., Sez III, Sentenza 15 maggio 2003, n. 7519, Pres. Giuliano, Est. Durante, P.M. Iannelli.

8 Cass. civ. Sez. III, Sentenza 12 dicembre 1997, n. 12608, Pres. Meriggiola, Rel. Petti.

*del contraddittorio nella fase dell'impugnazione, al fine di evitare giudicati contrastanti nella stessa materia e tra soggetti già parti del giudizio, sorge non solo quando la sentenza di primo grado sia stata pronunciata nei confronti di tutte le parti tra le quali esiste litisconsorzio necessario sostanziale e l'impugnazione non sia stata proposta nei confronti di tutte, ma anche nel caso del cosiddetto litisconsorzio necessario processuale, quando l'impugnazione non risulti proposta nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, sebbene non legati tra loro da un rapporto di litisconsorzio necessario, sempre che si tratti di cause inscindibili o tra loro dipendenti (art. 331c.p.c.), nel qual caso la necessità del litisconsorzio in sede di impugnazione è imposta dal solo fatto che tutte le parti sono state presenti nel giudizio di primo grado. Ne consegue che, in entrambe le ipotesi, la mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio di appello determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso, rilevabile d'ufficio **anche in sede di legittimità**.».*

In pratica il passaggio motivazionale richiamato è lo stesso dell'altra ordinanza anche se poi le conclusioni divergono.

Nel caso specifico secondo la Corte la C.T.R., laddove ha ommesso di ordinare la chiamata in causa dell'Agente della riscossione non ha commesso alcun *error in procedendo*. Infatti, la contribuente aveva impugnato la cartella per vizi di forma e per l'infondatezza della pretesa impositiva, ed era risultata totalmente vittoriosa in primo grado in quanto, come si legge nella sentenza d'appello (pag. 2) «La Commissione [n.d.r.: provinciale] accoglieva il ricorso ritenendo corretta la cartella esattoriale opposta sul piano formale, mentre riteneva la stessa illegittima circa l'applicazione della sanzione prevista da una legge successiva alla sua infrazione».

Dato che la parte privata (vittoriosa in primo grado) non aveva interposto appello contro il capo di sentenza della Commissione provinciale a sé sfavorevole, e trattandosi di cause scindibili, nel senso che il rapporto processuale tra la contribuente e l'ufficio era distinto ed autonomo rispetto al rapporto processuale tra la parte privata e il concessionario della riscossione, non era affatto necessario che l'A.F. (unica parte soccombente in primo grado) integrasse il contraddittorio, nel giudizio d'appello, anche nei confronti del concessionario della riscossione, verso la quale ovviamente non avanzava alcuna pretesa.

## **5. La *denuntiatio litis***

Se il riferimento nel giudizio tributario diviene la norma del c.p.c. come pare, va anche detto che, sempre in ossequio al principio dell'unità soggettiva del giudizio di impugnazione contro la stessa sentenza, anche in presenza di cause scindibili si ha che quando l'impugnazione è stata proposta soltanto da alcuna delle parti o nei confronti di alcuna di esse, il giudice ne

ordina la notificazione alle altre, in confronto delle quali l'impugnazione non è preclusa o esclusa, fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione. E ciò in base al citato art. 332 c.p.c.

Tuttavia la *denuntiatio litis* **non fa acquistare ai soggetti destinatari della notificazione la qualità di parte nel giudizio di impugnazione**. Se poi la sentenza è già passata in giudicato rispetto ad alcune delle parti o se esse hanno fatto acquiescenza (per esempio pagando quanto deciso dal Giudice di primo grado) esse non devono partecipare al giudizio di impugnazione.

La sanzione prevista per il caso in cui la parte non ottemperi all'ordine di effettuare la *denuntiatio litis* entro il termine perentorio stabilito dal giudice è la sospensione del processo che dura sino a quando le parti rimaste estranee siano decadute dal potere di proporre impugnazione. In quel momento - nel quale si forma il giudicato nei confronti di quelle parti che non erano state chiamate a partecipare al giudizio di impugnazione - non vi è più il rischio, che la norma vuole scongiurare, che più parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado propongano diversi giudizi di impugnazione contro la stessa sentenza, attendendo così al principio dell'unità soggettiva del processo di impugnazione contro la stessa sentenza.

Se il giudice omette di disporre la notificazione dell'impugnazione il processo, analogamente a ciò che accade quando è la parte a non ottemperare all'ordine, rimane sospeso fino a quando non siano decorsi nei confronti delle parti alle quali l'impugnazione doveva essere notificata, i termini di cui agli artt. 325, 327.

Quando il giudice pronuncia sul merito senza ordinare la notificazione alle parti nei cui confronti l'impugnazione non è preclusa o esclusa la sentenza non è nulla, ma può essere annullata se, nel momento in cui la Corte di Cassazione è chiamata a pronunciarsi, non sia ancora decorso il termine per la proposizione dell'appello; in caso contrario, se cioè il termine per la proposizione dell'appello è già decorso, la violazione dell'obbligo del giudice di ordinare la notificazione non produce effetto, perché si è comunque realizzato il risultato voluto dalla norma: quello di evitare più giudizi di impugnazione della stessa sentenza. Ciò a differenza di ciò che si verifica quando il giudice omette di ordinare l'integrazione del contraddittorio in cause inscindibili o dipendenti (art. 331).

## ***Place of effective management: ennesima conferma della Cassazione***

*Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n.6476 del 09 marzo 2021*



di - Paolo Soro  
Dottore Commercialista

Al fine di stabilire se il reddito prodotto da una società possa essere sottoposto a tassazione in Italia, assume rilevanza decisiva il fatto che l'adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell'attività di impresa avvenga nel territorio italiano, nonostante la società abbia localizzato la propria residenza fiscale all'estero (**Cassazione Civile, Sezione Tributaria, 09/03/2021, N. 6476**).

Come noto, si ricade nella fattispecie dell'estero-vestizione allorché un soggetto d'imposta sottragga al potere impositivo nazionale, in maniera strumentale o meno, delle attività d'impresa che siano teoricamente suscettibili di produrre materia reddituale attiva (aziende industriali, commerciali, etc.), ovvero passiva (dividendi, interessi, utili, royalties – c. d. passive income). In sostanza, se la residenza effettiva contraddice quella formale, siamo di fronte a un tipico caso di estero-vestizione.

La disposizione normativa è quella di cui all'art. 73, commi 3 e 5-*bis*, del TUIR.

In particolare, il comma 3 stabilisce che:

*“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”.*

Il comma 5-*bis* afferma che, salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, Codice Civile, nei soggetti di cui alle

lettere a) e b) del comma 1 (vale a dire: società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, cooperative, società di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché trust residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), i quali, alternativamente:

- a) sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

L'ipotesi elusiva tipica che tale ultima disposizione mira fundamentalmente a combattere è quella delle società Italiane che costituiscono una holding estera (in genere, di diritto lussemburghese), la quale detiene a cascata la partecipazione di società Italiane.

Da notare, poi, che (come indicato al comma 5-ter), ai fini della verifica, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio (o periodo di gestione del soggetto estero) e che, ai medesimi fini, per le persone fisiche, si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari.

Schematizzando quanto appena riportato, laddove il management della società o ente estero sia principalmente composto da soggetti che, per la maggior parte del periodo dell'anno, sono residenti in Italia, potremmo incorrere in un'ipotesi di estero-vestizione. Il condizionale è d'obbligo, poiché la disposizione premette la locuzione "salvo prova contraria": vale a dire che ci troviamo di fronte all'ennesima presunzione prevista dall'ordinamento tributario, certamente suscettibile di dimostrazione contraria, ma che comunque, ab initio, impone un'evidente inversione del naturale onere della prova, spostandolo a carico del contribuente.

Tra i citati tre requisiti iniziali, appare dunque chiaro come il POEM (*Place Of Effective Management* – sede effettiva dell'amministrazione) sia quello che risulti presentare le maggiori criticità. Lo stesso Modello Convenzionale dell'OCSE, all'art. 4, afferma infatti che, nell'ipotesi di doppia residenza di una società, quale criterio discriminante debba essere preso in considerazione proprio il *Place Of Effective Management*.

Orbene, in quanto luogo in cui si formano le principali decisioni strategiche della gestione, il POEM viene di regola identificato con la sede in cui si riunisce l'organo amministrativo. Conseguentemente, il registro delle adunanze del CDA sarà oggetto di opportuna verifica da parte del Fisco.

Cionondimeno, se dei soggetti (persone fisiche con residenza in Italia) compongono in prevalenza l'organo amministrativo, sicuramente sarà alquanto arduo vincere la presunzione di residenza connessa al POEM, pensando di far passare la propria tesi semplicemente sulla base di un verbale che riporti la sede estera come quella nella quale si sono svolte le varie

riunioni dell'organo amministrativo, o magari solo in funzione del tipo di lingua usata nel trascrivere lo stesso verbale.

Invero, il parametro cui l'Agenzia delle Entrate porrà particolare cura con riferimento al POEM sarà piuttosto quello concernente la complessiva attività di direzione e di coordinamento (seppure, superfluo rimarcarlo, trattasi sempre di un'opinione di parte). Ebbene, laddove tale attività si trasformi – a esempio – in una costante ingerenza nella vita quotidiana della società, risulterà inevitabile far coincidere la residenza della società estera con quella di chi è deputato a compiere (o, comunque, indirizzare regolarmente) gli atti di gestione, proprio in virtù della sopra citata presunzione prevista nella richiamata disposizione normativa.

Tale presunzione, a detta dell'Amministrazione Finanziaria, può essere vinta fornendo valide prove circa l'effettività della residenza. Queste prove possono venire riepilogate nell'elenco che segue:

- ✓ documenti atti a dimostrare che le riunioni del CDA si sono concretamente svolte all'estero (biglietti aerei, ricevute di alberghi, ristoranti, bus, metro, taxi etc., concomitanti con la data delle riunioni);
- ✓ documenti che dimostrano l'effettiva esecuzione di atti autonomi da parte dei membri del locale CDA (progetti, presentazioni, meeting e ogni altra documentazione diretta a migliorare l'economicità della società non residente);
- ✓ documenti, anche fattuali, testimonianti il grado di autonomia funzionale della società non residente e del suo personale dal punto di vista organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile (direttive interne, contratti di natura commerciale e finanziaria, corrispondenza ordinaria con soggetti terzi, apertura e gestione dei conti correnti bancari, richiesta di mutui o prestiti etc.), vale a dire qualunque documentazione che sia in condizione di provare l'effettivo svolgimento in loco dell'intera gestione operativa della società non residente.

In proposito, i principali indici di controllo reputati dall'Amministrazione Finanziaria sintomatici ai fini della collocazione in Italia dell'effettivo potere decisionale/amministrativo, onde consentire di verificare l'esistenza di una società estero-vestita, sono i seguenti:

- ✓ mail scambiate tra residenti e non residenti;
- ✓ documenti personali degli amministratori della società non residente;
- ✓ concomitanza degli stessi soggetti nei CDA delle due società (residente e non residente);

- ✓ qualifica professionale degli amministratori esteri (ossia, se sono persone di comodo, o magari soggetti che abitualmente svolgono la funzione di “amministratori” per conto anche di altre società);
- ✓ residenza effettiva della società non residente (eventuale sede presso lo studio di qualche professionista locale: commercialista, avvocato, società di consulenza, etc.);
- ✓ abituale svolgimento delle riunioni del CDA presso la sede estera;
- ✓ verbali di assemblea dei soci (quindi, come anzidetto: verifica del luogo in cui sono materialmente deliberati – ancorché eseguiti – gli atti di gestione);
- ✓ contratti della società non residente e luogo effettivo in cui sono stati conclusi;
- ✓ disponibilità di conti correnti bancari italiani ed eventuale gestione dall’Italia di conti correnti bancari esteri.

A tale contesto appartiene la vicenda processuale decisa dalla Cassazione nella sentenza de quo.

L’Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento, recuperando a tassazione i redditi di una holding lussemburghese sul presupposto che, pur essendo formalmente residente – per l’appunto – in Lussemburgo, la stessa in realtà operava soltanto in Italia. Dagli elementi di fatto tratti nel corso delle indagini condotte dalla Guardia di Finanza, in effetti, risultava che la gestione della holding fosse localizzata in Italia, così che, alla stregua del D.lgs. n. 917 del 1986, art. 73, non era rilevante *“che la società fosse stata costituita all’estero, se la stessa ha nel territorio dello Stato la sede amministrativa o l’oggetto principale, potendosi, dunque, verificare il caso di società formalmente estere, ma fiscalmente residenti in Italia”*.

Dunque, un tipico caso di estero-vestizione come rappresentato nell’incipit di questo articolo.

A fronte di tale accertamento, la società presentava ricorso, risultante vittoriosa sia in Primo Grado che nell’appello proposto dall’Ufficio davanti alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio. A sostegno di tale statuizione, il Giudice dell’Appello affermava non dimostrato il fatto che la società operasse in Italia, non essendo stata fornita alcuna prova *“con riguardo alle specifiche operazioni poste in essere dalla società nel territorio italiano in termini di beni ceduti, servizi prestati e beni ricevuti”*.

Senonché, come appena sopra sottolineato, l’onus probandi qui è in capo alla società; non all’Amministrazione.

Contro tale pronuncia, l’Agenzia presentava allora ricorso per Cassazione affidato a tre

motivi.

Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e del D.lgs. n. 546 del 1992, art. 36 (motivazione apparente), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La ricorrente lamenta che la pronuncia gravata, nell'escludere che la holding fosse una società estero-vestita, in quanto l'Ufficio non aveva provato il compimento, da parte della stessa, di specifiche operazioni sul territorio nazionale, non si è confrontata con le deduzioni svolte, specificamente intese a valorizzare il fatto, emerso dalla verifica, che *"tutti gli impulsi volitivi per la gestione della società provenivano dall'Italia"*, così che la mancata dimostrazione di specifiche operazioni poste in essere dalla società nel territorio italiano o la mancata acquisizione di documentazione bancaria che dimostrasse l'oggettiva e precisa operatività in Italia della Società, dovevano ritenersi del tutto ininfluenti.

Con il secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del D.lgs. n. 917 del 1986, art. 73, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Si assume, in particolare, che il Giudice dell'Appello, non valorizzando il profilo illustrato dalla difesa erariale della localizzazione del centro decisionale della holding nel territorio nazionale, ma soffermandosi esclusivamente sulla circostanza del mancato compimento, da parte della società verificata, di specifiche operazioni in Italia, non avesse fatto corretta applicazione della norma.

E, in effetti, come più volte ricordato, trattasi di una delle tante norme nelle quali il Legislatore prevede in capo all'Erario la possibilità di procedere mediante presunzioni, salva prova contraria che incombe sul contribuente.

Con il terzo motivo l'Amministrazione ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 654 c.p.p., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la Commissione Tributaria Regionale attribuito rilevanza alle risultanze del procedimento penale a carico del presidente del consiglio di amministrazione della holding, coinvolto nella gestione di diverse società ritenute responsabili di evasione.

Il Supremo Collegio reputa infondato il primo motivo, accolto il secondo e assorbito il terzo.

Più nello specifico, quanto al primo motivo, la Corte premette che, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 – nel testo novellato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile *ratione temporis* al giudizio) – il sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza può operare solo entro il "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U, 7/4/2014, n. 8053, nonché, tra le altre, Cass. Sez. 3,

20/11/2015, n. 23828; Cass. Sez. 3, 5/7/2017, n. 16502), investendo esclusivamente le ipotesi di motivazione “meramente apparente”, configurabili, oltre che nel caso di “carenza grafica” della motivazione, quando questa, “benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento” (Cass. Sez. U, 3/11/2016, n. 22232), in quanto affetta da “irriducibile contraddittorietà” (Cass. Sez. 3, 12/10/2017, n. 23940), ovvero connotata da “affermazioni inconciliabili” (Cass. Sez. L, ord. 25/6/2018, n. 16611); mentre resta irrilevante il semplice difetto di “sufficienza” della motivazione (Cass. Sez. 2, ord. 13/8/2018, n. 20721).

Nessuna delle suddette ipotesi è ravvisabile nel caso di specie. L’esposizione delle ragioni poste a fondamento della decisione, considerata nel suo complesso, ossia nella totalità delle sue componenti testuali, risulta, invero, idonea a rendere conoscibile il percorso logico-giuridico seguito dalla Commissione Tributaria Regionale.

A tal proposito, una considerazione complessiva dell’impianto motivazionale permette di riscontrare una ratio decidendi, la quale, a prescindere da ogni osservazione sulla validità del fondamento giuridico a essa sotteso, è chiaramente identificabile nella valorizzazione dell’assenza di prova di specifiche operazioni svolte dalla società verificata nel territorio nazionale, dalla quale il Giudice dell’Appello ha desunto l’inconfigurabilità della fattispecie della estero-vestizione, ossia della fittizia localizzazione all’estero della residenza fiscale da parte della società.

Il discorso appare profondamente differente con riguardo alla seconda censura (che, viceversa, merita accoglimento), con la quale l’Agenzia delle entrate denuncia violazione di legge, per non avere la Commissione Tributaria Regionale attribuito rilevanza, al fine di ritenere la società verificata assoggettabile al regime fiscale italiano ai sensi del D.lgs. n. 917 del 1986, art. 73, alla circostanza, emersa dall’accertamento, che le decisioni fondamentali del management necessarie alla sua gestione venissero assunte in Italia.

Invero, come recentemente ribadito dalla S. C., al fine di stabilire se il reddito prodotto da una società possa essere sottoposto a tassazione in Italia, assume rilevanza decisiva il fatto che l’adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell’attività di impresa avvenga nel territorio italiano, nonostante la società abbia localizzato la propria residenza fiscale all’estero (Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697; Cass. Sez. 5, del 7/2/2013, n. 2869; Cass. Sez. 5, 21/12/2018, n. 33234).

Tale ricostruzione risulta coerente con la lettera dell’art. 73, comma 3 (decreto citato), ai sensi del quale *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d’imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione*

*o l'oggetto principale nel territorio della Stato".*

La S. C. ha, infatti, avuto modo di precisare che la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", deve ritenersi coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (in tal senso, Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697, con ampia e condivisa motivazione; nonché, Cass. n. 3604 del 1984; Cass. n. 5359 del 1988; Cass. n. 497 del 1997; Cass. n. 7037 del 2004; Cass. n. 6021 del 2009; Cass. Sez. 6-3, 28/1/2014, n. 1813).

D'altronde, sulla stessa linea si è posta pure la Corte di Giustizia UE nella sentenza del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg Sarl, in cui è stato affermato che la nozione di sede dell'attività economica *"indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultimo (punto 60)"*.

E' stato, inoltre, chiarito che la fattispecie della estero-vestizione, tesa ad accordare prevalenza al dato fattuale dello svolgimento dell'attività direttiva presso un territorio diverso da quello in cui ha sede legale la società, non contrasta con la libertà di stabilimento.

Se ne trae conferma dalla sentenza della Corte di Giustizia UE 12 settembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (richiamata da Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697, cit.), la quale, con riferimento al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, ha stabilito che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per sé sola un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringa la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a escludere la normativa dello Stato membro interessato.

La sentenza impugnata, attribuendo rilevanza, ai fini della verifica della configurabilità della fattispecie di estero-vestizione prospettata dall'Amministrazione finanziaria, al solo fatto del compimento o meno, da parte della società verificata, di specifiche operazioni nel territorio nazionale e trascurando, per converso, di apprezzare se la società avesse stabilito in Italia la concreta sede di assunzione delle decisioni di direzione e gestione dell'attività di impresa, non si è attenuta ai principi sopra esposti e, pertanto, deve essere cassata (per ciò stesso considerando assorbito il terzo motivo di impugnazione), e rinviata per nuovo esame alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Il giudicato, dunque, inserendosi all'interno di un orientamento ben consolidato, ribadisce l'importanza del *Place Of Effective Management* e la delicatezza di situazioni ricorrenti nel panorama fiscale internazionale, con riguardo alla sempre attuale e più che probabile declaratoria di estero-vestizione delle società formalmente residenti all'estero, specie se in Paesi dotati di regimi tributari privilegiati.

## Consiglio di stato

# Il limite al reddito dei giudici tributari al vaglio della corte costituzionale

*Commento a Consiglio di Stato, Sez. V, Ordinanza n.3503 del 05 maggio 2021*



di - Maurizio Villani  
Avvocato Tributarista

A decorrere dal primo maggio 2014, il limite massimo retributivo riferito al Primo Presidente della Corte di Cassazione è fissato in euro 240.000 annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico del dipendente (art. 13, comma 1, Decreto Legge n. 66 del 24 aprile 2014, convertito, con modifiche, dalla Legge 23 giugno 2014 n. 89, con decorrenza dal 24 giugno 2014).

Questo è il limite massimo del trattamento economico annuo onnicomprensivo di chiunque riceva a carico delle finanze pubbliche emolumenti o retribuzioni nell'ambito di rapporti di lavoro dipendente o autonomo con pubbliche amministrazioni (art. 23 - *ter* Decreto Legge n. 201 del 06 dicembre 2011, convertito, con modifiche, dalla Legge 22 dicembre 2011 n. 214).

Ai fini dell'applicazione del limite di cui sopra devono essere computate in modo cumulativo anche le somme comunque erogate all'interessato a carico del medesimo o di più organismi, anche nel caso di pluralità di incarichi conferiti da uno stesso organismo nel corso dell'anno (art. 23 - *ter*, comma 1, ultimo periodo, citato).

A tal proposito, si fa presente che, per quanto riguarda i giudici tributari, il **Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), con l'ordinanza n. 3503 del 05 maggio 2021**, visti gli artt. 134 della Costituzione, art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1, e 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli artt. 1, 2, 3, 10, 23, 36, 53 e 97 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale, nei termini di cui in motivazione, dell'art. 13 del decreto legge 24 aprile 2014,

n. 66 e dell'art. 23-ter, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, nonché dell'art.1, commi 471, 473 e 474 della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

In effetti, i giudici tributari guadagnano poco (15 euro nette a sentenza depositata ed al massimo 1.000 euro nette al mese).

Il problema si pone oggi per i giudici tributari, che sono anche giudici togati ordinari o amministrativi in posizione apicale, che possono facilmente superare i 240.000 euro annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico, sommando i bassi compensi tributari con il lauto stipendio lordo per l'attività di giudice presso la giustizia ordinaria o amministrativa (come nella causa in questione).

Invero, se il giudice tributario svolge presso l'amministrazione di originaria appartenenza funzioni di particolare complessità e rilievo (ed è questo il caso), tanto più se con elevata anzianità di servizio, fatalmente non vedrà retribuita, in tutto o in parte, l'attività giudicante – pur se connotata da profonda complessità tecnica – svolta presso le Commissioni tributarie e nell'esclusivo interesse dell'amministrazione dell'economia e finanze e della sua giustizia.

Il che, oltre a contrastare, nella sua assolutezza, con il principio di cui all'art. 36 Cost., contraddice altresì quello di buon andamento dell'amministrazione ex art. 97 Cost..

### **Ecco perchè è necessaria la riforma strutturale della giustizia tributaria!**

Va ricordato, al riguardo, che per principio generale la legittimità di una disposizione legislativa, rispetto al parametro dell'art. 97 Cost., va valutata tenendo conto dei suoi effetti sul buon andamento della pubblica amministrazione complessivamente intesa, non già di singole sue componenti, isolatamente considerate (così Corte cost., 30 maggio 2008, n. 183).

Nella specie, invero, la certezza della decurtazione automatica, in tutto o in parte, del trattamento economico riferito all'attività svolta quale giudice tributario non può che recare effetti disincentivati: dunque di dissuadere, in prospettiva, proprio i funzionari pubblici di maggiore e migliore esperienza e competenza nel settore giurisdizionale (alieni da potenziali conflitti di interesse di carattere professionale) – ossia quelli provenienti dai ruoli delle magistrature o dell'Avvocatura dello Stato **di livello apicale o di maggiore anzianità** – dal chiedere di ricoprire, o dal continuare a ricoprire, quegli uffici onorari.

Il che comporterebbe la conseguente sottrazione alla giustizia tributaria di siffatte professionalità e indipendenza, con lesione complessiva della razionalità amministrativa e del principio di buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., applicato al settore e, di riflesso, all'intero ordinamento posta la centralità – anche ai fini dell'affidamento circa gli investimenti – della legittimità del prelievo monetario e dell'inerente sicurezza giuridica.

Ne verrebbe, infatti, come naturale conseguenza, il fatale progressivo ritiro dalla giustizia tributaria delle più alte professionalità e l'abbassamento generale della qualità e dei tempi di quella risposta di giustizia.

Il che, a guardare al risultato complessivo per la società, appare risolversi in una nuova irrazionalità dell'organizzazione del sistema economico-finanziario e in un vulnus all'economia nazionale e agli operatori economici.

Il sistema economico in tanto è capace di attirare investimenti in quanto l'ordinamento si mostra capace di offrire, a ogni investitore od operatore, con il diritto al giudice e alla qualità della risposta di giustizia, imparziali sicurezze e tempestive certezze giuridiche a riguardo a imposizioni tributarie stimabili di sospetta legittimità.

In questi termini, l'aver fatto il legislatore ricorso ad un parametro meramente quantitativo con cui modulare il corrispettivo economico del servizio prestato tra le diverse categorie di soggetti chiamati a svolgere le funzioni di giudice tributario (funzioni, va ricordato, essenziali per assicurare l'effettività del principio di legalità e del diritto al giudice riguardo all'imposizione tributaria, nonché per l'assetto complessivo delle finanze pubbliche, e in sé tecnicamente assai complesse e specialistiche, tali cioè da richiedere una rilevante preparazione professionale e l'impegno allo studio delle singole controversie), **significa essersi avvalsi di un parametro che non tiene in conto la rilevanza delle professionalità acquisite.**

Sembra andarsi così contro il principio di responsabilità personale e lo stesso principio lavorista che l'art. 1 della Costituzione pone a fondamento della Repubblica.

Per il quale, come evidenziano autorevoli dottrine, il lavoro rappresenta il «*segno distintivo dello sviluppo della personalità dell'uomo*», «*il più idoneo ad esprimere il pregio della persona*» con cui socialmente si valuta la posizione da attribuire ai cittadini nello Stato, poiché il lavoro rappresenta non solo uno strumento per il conseguimento di mezzi di sostentamento, ma «*il tramite necessario per l'affermazione della personalità*», cioè «*cardine costituzionale per elevare e commisurare la dignità dell'uomo*».

Negare la "**giusta mercede**" – espressione di matrice teologica cui da molti si fa risalire il concetto secolare di proporzionata retribuzione – appare dunque negare il valore stesso del merito acquisito dall'individuo mediante l'operosità attivamente riversata nel lavoro.

È poi appena il caso di rammentare che il lavoro cui si riferisce la formula costituzionale non è limitato al lavoro manuale ma è da intendere nel senso di «*lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni*» (art. 35 Cost.) tanto che, come ulteriore autorevole dottrina ha evidenziato, ha valore unitario ed inclusivo perché rappresenta «*un titolo di appartenenza alla comunità*

nazionale, alla cittadinanza.

Altra autorevole dottrina ha sottolineato che il lavoro è esso stesso il mezzo che consente ai cittadini di partecipare positivamente al soddisfacimento dei bisogni della collettività.

Dunque, tale negazione della prevista retribuzione sembra mortificare siffatti assunti, in pratica imponendo, contro l'efficienza economica generale, ai componenti di più elevato livello professionale pubblico una retribuzione solo parziale dell'attività prestata, se non anche negandola in toto.

Il che contrasta il principio di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost. anche nel senso per cui finisce, in pratica, con l'assimilare tra loro – in primis ai fini "retributivi" e, dunque, di rilevanza professionale – posizioni professionali e lavorative (sia pubbliche che private) in realtà disomogenee e diverse.

Invero, la previsione – a fianco di un autonomo tetto massimo di "retribuibilità" delle funzioni giurisdizionali tributarie (ex art. 1, comma 311, l. 30 dicembre 2004, n. 306) – di un ulteriore limite, onnicomprensivo, di retribuibilità di qualsiasi pubblica funzione sembra tradursi, per effetto degli automatismi di cui si è detto, nell'aprioristica equiparazione delle prestazioni professionali rese da magistrati di maggior esperienza e professionalità rispetto a quelle di giudici privi di tali oggettivi requisiti, e posponendoli a quelli provenienti dalle libere professioni, i cui redditi da lavoro privato non ricadono, invece, nel perimetro applicativo delle norme sospettate di incostituzionalità.

Le circostanze evidenziate inducono infine a dubitare della compatibilità del regime economico/retributivo dei giudici tributari, come conseguente all'applicazione del combinato disposto degli artt. 13 del decreto legge n. 66 del 2014 e 23-ter, comma 1, del decreto legge n. 201 del 2011, con il principio della pari capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost..

Appare invero difficile, in aggiunta a tutto quanto già rilevato, non cogliere in una tale sottrazione della **"giusta mercede"** un prelievo di natura tributaria o comunque a quello assimilabile, vista la pari natura pecuniaria e la pari affluenza del prelievo al bilancio pubblico, dunque alle entrate (o mancate spese) e così alla fiscalità generale. **Una diversa configurazione, si è costretti a considerare, assume i caratteri di una qualificazione meramente nominalistica, perché detta sostanza delle cose non muta e come tale, infatti, è comunemente percepita.**

Al riguardo, va rammentato che (cfr. Corte cost., 10 novembre 2017, n. 236; 6 maggio 2016, n. 96; 30 aprile 2015, n. 70; 23 luglio 2015, n. 178; 4 giugno 2014, n. 154; 12 dicembre 2013, n. 304; 17 dicembre 2013, n. 310; ord. 12 ottobre 2012, n. 233) "una fattispecie deve ritenersi **di natura tributaria**, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore,

laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese”.

Il Consiglio di Stato, con le motivazioni succintamente sopra esposte, ritiene che sussistano tali presupposti nel caso di specie.

Quanto al **primo profilo**, posto che lex non distinguit riguardo al tempo che la segue (e sono ormai già ben sei anni dall’ultima formulazione), la decurtazione disposta in base al combinato disposto delle norme in questione presenta in realtà carattere permanente e definitivo.

Come detto, questi elementi caratterizzano come irragionevolmente sine die il limite retributivo introdotto dall’art. 23-ter del decreto legge n. 201 del 2011, facendone di loro un connotato permanente di un sistema asimmetrico di contribuzione al risparmio di spesa pubblica.

Del pari, la mancata retribuzione, in tutto o in parte, dell’attività professionale prestata dal giudice tributario, in ragione del raggiungimento del **“tetto stipendiale”**, discende dall’automatica applicazione di un criterio **meramente quantitativo**, indifferente rispetto alla quantità e qualità, e anche alla ponderazione del rendimento del singolo giudice tributario (circostanza dalla quale deve, pertanto, desumersi che il contestato sopravvenuto “blocco retributivo” non faccia seguito, ad esempio, ad un mutamento del rapporto sinallagmatico sottostante la specifica situazione remunerativa incisa dalla novella di legge).

Consegue, pertanto, la realtà di una mera decurtazione patrimoniale, dal carattere non temporaneo ma definitivo e permanente: **il che qualifica di suo la fattispecie nel novero dei casi di imposizione tributaria anomala ed implicita, secondo l’insegnamento della giurisprudenza costituzionale.**

Sussiste, infine, anche il **terzo presupposto**, ossia la destinazione delle somme non corrisposte al finanziamento della spesa pubblica, in ragione di quanto previsto dall’art. 23-ter, comma 4, del decreto legge n. 201 del 2011, a mente del quale «Le risorse rivenienti dall’applicazione delle misure di cui al presente articolo sono annualmente versate al Fondo per l’ammortamento dei titoli di Stato».

Va a questi propositi considerato che, comunque, una restrizione al trattamento economico che annulli completamente, per chi ha raggiunto il tetto, la retribuzione proporzionale per il servizio svolto nell’interesse e su impulso dell’amministrazione (mediante l’attivazione di

apposite procedure concorsuali) potrebbe, a tutto concedere, solo essere temporanea e per breve durata: quando, invece, la norma è senza fine.

Sicché anche da questo punto di vista la disciplina sospettata, in ragione del prelievo, appare di dubbia costituzionalità in quanto modificazione permanente.

A tal riguardo, si deve comunque riconoscere (*cf.* Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288) che l'eventuale "temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali".

Di talché, a maggior ragione, si deve considerare che la definitività del prelievo fiscale (qui, per di più, in forma occulta, il che contraddice il principio per cui «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge», di cui all'art. 23 Cost.) ne rimarchi l'illegittimità costituzionale, ove disancorato dai predetti principi (ex artt. 3, 23 e 53 Cost.).

**La suddetta ordinanza è un'ulteriore conferma della necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria, con giudici professionali a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico, ben retribuiti e non più dipendenti dal MEF.**

## **Corte di Cassazione, Sez. III Pen., Sentenza n. 16353 del 29 Aprile 2021**

### **RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza del 19 maggio 2020, il Gip del Tribunale di Taranto ha applicato la misura cautelare degli arresti domiciliari nei confronti di M.B. e M.D. in ordine ai reati contestati a entrambi ai capi: a) per avere promosso e costituito un'associazione per delinquere volta a commettere più reati di falsificazione e alterazione di titoli autorizzativi e l'emissione di fatture inesistenti al fine di acquistare carburante a prezzo agevolato (art. 416 c.p., commi 1, 2 e 3); v), perché, quali titolari della M. s.r.l., consentivano la circolazione di prodotti petroliferi con documenti soggettivamente falsi (artt. 81 e 110, c.p., D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 40, comma 1, lett. c, e comma 4, e art. 49); w) perché, quali titolari della M. s.r.l., emettevano fatture per operazioni soggettivamente false attestanti la vendita di gasolio agevolato a soggetti diversi dai reali destinatari (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8); inoltre, per il solo M.D., quale titolare anche della Carburanti M. s.a.s., ai capi: c) artt. 81 e 110, c.p., D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 40, comma 1, lett. c) e comma 4, e art. 49; d) del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8. Con il medesimo provvedimento, il giudice ha disposto altresì nei confronti degli indagati il sequestro preventivo diretto di somme di denaro depositate sui conti correnti bancari e postali, libretti di risparmio, titoli e azioni e altri strumenti simili di investimento, sino alla concorrenza di Euro 6.710.044,25, nonché di 13 automezzi.

Con ordinanza dell'8 luglio 2020, il Tribunale di Taranto, in funzione di giudice del riesame, in parziale riforma dell'ordinanza emessa dal Gip dello stesso Tribunale, ha sostituito nei confronti di M.B. la misura degli arresti domiciliari con quella interdittiva del divieto temporaneo di esercitare attività di impresa e di ricoprire uffici e incarichi direttivi nelle persone giuridiche e nelle imprese inerenti l'attività di deposito commerciale, rigettando la richiesta di sostituzione in melius della misura personale nei confronti di M.D. e confermando per entrambi la misura cautelare reale.

2. Avverso l'ordinanza M.D., tramite il proprio difensore, ha proposto ricorso per cassazione ex art. 311 c.p.p..

2.1. Con un primo motivo di doglianza, si deducono vizi di motivazione in ordine alla ritenuta sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a carico dell'indagato rispetto al capo a) dell'imputazione, sul rilievo che il giudice ne avrebbe affermato la sussistenza fondandosi unicamente sulle dichiarazioni rese in sede di interrogatorio di garanzia dai coindagati T. e P. soggetti ritenuti al vertice del sodalizio criminale - senza confrontarsi con le argomentazioni difensive tese a evidenziare l'estraneità dell'indagato all'accordo criminoso e l'inconsapevolezza del medesimo circa gli affari illeciti sottesi alla destinazione del gasolio agricolo. In particolare, ribadendo le censure formulate con l'istanza di riesame, si argomenta che il rifornimento di gasolio avveniva dietro presentazione, da parte degli acquirenti, del libretto Uma e che, pertanto, non gravava in capo all'indagato alcun obbligo supplementare in ordine alla verifica della liceità dell'attività svolta dagli acquirenti stessi al momento della rivendita del prodotto. Inoltre, l'inconsapevolezza del ricorrente circa la destinazione illecita del gasolio risulterebbe dalle dichiarazioni, pretermesse dal giudice, del coindagato C.D. - anch'egli promotore dell'associazione - il quale aveva ammesso di aver falsificato i libretti Uma con lo specifico scopo di ottenere la consegna del carburante tenendo i fornitori del prodotto all'oscuro

di tale circostanza, riferendo altresì che la procedura di consegna di gasolio agricolo da parte dell'indagato avveniva dietro emissione di regolari fatture. Secondo la tesi difensiva, sarebbe in ogni caso illogica e dimostrerebbe l'inconsistenza dell'impianto accusatorio la circostanza che il ricorrente avesse emesso fatture soggettivamente inesistenti a fronte della fornitura di gasolio laddove, invece, quale membro attivo dell'associazione, avrebbe potuto cedere gratuitamente il carburante agli altri membri del sodalizio senza procedere all'emissione di alcuna fattura, così salvaguardando la propria posizione.

Si contesta, inoltre, l'illogicità della motivazione laddove il giudice avrebbe desunto dalla presenza del ricorrente sul sito abusivo - gestito dai vertici del sodalizio T. e P. - monitorata per un periodo investigativo di soli 22 giorni, il ruolo primario rivestito dallo stesso all'interno dall'organizzazione criminale e il coinvolgimento del medesimo nelle condotte pregresse, poste in essere dal (OMISSIS), in un periodo in cui il deposito abusivo non era vigilato con videoriprese.

2.2. Con un secondo motivo di ricorso, si censura il vizio di motivazione relativamente alla ritenuta sussistenza delle esigenze cautelari e alla scelta della misura idonea a farvi fronte. Sotto un primo profilo, si argomenta che il giudice non avrebbe valutato le argomentazioni difensive volte a rappresentare la mancanza del requisito dell'attualità del pericolo di reiterazione del reato, in ragione: a) della totale estraneità dell'indagato alla conduzione del residuo deposito, visto che questo, a seguito delle dimissioni dalla carica di amministratore rassegnate nell'anno (OMISSIS), risultava gestito unicamente dal custode giudiziario; b) della materiale impossibilità di reiterare le condotte, per la totale indisponibilità degli strumenti che erano serviti alla commercializzazione illecita del gasolio. Sotto un secondo profilo, si censura la contraddittorietà della pronuncia nella parte in cui il giudice ha giustificato l'idoneità della sola misura domiciliare a fronteggiare le esigenze cautelari, in virtù del rilevante arco temporale durante il quale si sarebbero protratte le condotte, nonostante il brevissimo periodo di monitoraggio investigativo, riferibile a soli 22 giorni, nonché nella parte in cui ha valutato il tempo trascorso dall'intervento della Guardia di Finanza per escludere la sussistenza dell'attualità in ordine al pericolo di inquinamento probatorio, riconosciuto dal Gip nell'ordinanza genetica, non estendendo tale giudizio anche al pericolo di reiterazione delle condotte criminose. Si richiama a sostegno della tesi difensiva la giurisprudenza di legittimità secondo la quale, in presenza di una distanza temporale dai fatti oggettivamente apprezzabile, sussiste un rigoroso obbligo motivazionale, che impone al giudice di indicare le ragioni dell'attualità del tipo di esigenza cautelare ritenuta sussistente e la misura ritenuta idonea a farvi fronte.

3. L'ordinanza è stata impugnata anche nell'interesse di M.B., il cui ricorso, espressamente limitato alla misura cautelare reale ex art. 325 c.p.p., comma 1, è affidato ad un unico motivo, con il quale si lamentano violazioni di legge e mancanza della motivazione quanto alla ritenuta sussistenza del *fumus commissi delicti* e dei gravi indizi di colpevolezza a carico dell'indagato. Secondo la difesa, il Tribunale di Taranto si sarebbe limitato a condividere le conclusioni del giudice che ha emesso l'ordinanza applicativa della misura, il quale ha desunto la partecipazione dell'indagato all'associazione per delinquere: a) dalla carica di amministratore della ditta M. s.r.l. ricoperta dal medesimo sin dall'anno (OMISSIS); b) dall'emissione in detto periodo di sei fatture soggettivamente inesistenti da parte della suddetta ditta in favore di R.M.. Non si sarebbero considerati: quanto al primo profilo, il ruolo marginale assunto dal ricorrente, comprovato dal brevissimo arco temporale durante il quale ha svolto incarichi gestionali; quanto al secondo profilo, la copiosa documentazione prodotta dalla difesa attestante la liceità delle operazioni collegate all'emissione delle fatture a favore della ditta R.M..

Si lamenta, ancora, che il Tribunale non si sarebbe confrontato con le doglianze difensive relative all'assenza di un'attività investigativa volta a comprovare l'effettivo coinvolgimento dell'indagato nell'attività illecita, né con quelle tese a evidenziare l'illogicità dell'impianto accusatorio nella parte in cui non avrebbe considerato che le condotte contestate al ricorrente nel breve periodo in cui aveva ricoperto incarichi gestionali non avevano comportato alcun profitto né all'indagato stesso, né all'organizzazione criminale, né tantomeno avevano procurato un vantaggio alla ditta M. s.r.l., essendo la stessa sottoposta ad amministrazione giudiziaria già dall'(OMISSIS).

Secondo la difesa, infine, alcune considerazioni contenute nel provvedimento impugnato, e in particolare il riferimento al ruolo primario assunto dal "gruppo M." all'interno del sodalizio criminale sin dall'anno (OMISSIS), farebbero emergere un convincimento del giudice legato al solo rapporto di parentela sussistente tra il ricorrente e il coimputato M.D., che si pone in netto contrasto con la marginalità della posizione rivestita dall'indagato, dimostrata dalla circostanza che nessun ruolo gestionale era mai stato ricoperto dal medesimo nell'ambito delle società riconducibili a M.D. prima

del (OMISSIS).

4. Con memoria del 14 dicembre 2020, presentata ai sensi del D.L. n. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, il Procuratore generale presso la Corte di cassazione ha concluso nel senso dell'inammissibilità di entrambi i ricorsi, ritenendo che essi si risolvano nella contestazione della valutazione di merito compiuta dal giudice della cautela in ordine alla sussistenza del quadro indiziario, delle esigenze cautelari e dei presupposti per la confisca ai fini del disposto sequestro preventivo.

5. Il 5 gennaio 2021, il difensore di M.D. ha depositato memoria ex art. 611 c.p.p., deducendo: a) la trasmissione tardiva del ricorso per cassazione proposto nell'interesse dell'indagato, depositato nella cancelleria del giudice del riesame in data 10 settembre 2020, e trasmesso a distanza di 30 giorni, in violazione della previsione normativa dell'art. 311 c.p.p., comma 3, che ne prevede la trasmissione entro il giorno successivo; b) il mancato rispetto dei termini di cui al comma 5 medesimo articolo in quanto, contrariamente alla previsione ivi contenuta, che impone alla Corte di cassazione di decidere entro 30 giorni dalla ricezione degli atti, nessuna decisione é stata ancora assunta, pur essendo pervenuto il ricorso alla cancelleria delle Corti nel mese di Ottobre 2020. Nel merito, si contestano le conclusioni del Procuratore generale: a) per avere formulato considerazioni comuni su ambedue i ricorsi, sebbene riferiti a richieste di riesame sostanzialmente differenti; b) per avere ritenuto il ricorso di M.D. proposto per motivi diversi da quelli consentiti, nonostante la difesa si sia scrupolosamente attenuta agli stretti limiti imposti dal codice di rito per la proposizione del ricorso per cassazione ex art. 311 c.p.p., citando nell'atto di gravame, ai soli fini esemplificativi, alcuni passaggi dell'ordinanza impugnata che ne evidenziavano il carattere manifestamente illogico é contraddittorio.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso di M.D. é inammissibile, dal momento che le censure mosse dal ricorrente, così come prospettate, prescindono dalle motivazioni sviluppate nella decisione impugnata e sono rivolte ad ottenere da questa Corte una rivalutazione nel merito della ritenuta sussistenza dei presupposti per l'applicazione della misura cautelare, inammissibile nel giudizio di legittimità. Lo stesso é , inoltre, basato su generiche considerazioni, che non si riferiscono a elementi puntuali, precisi e di immediata valenza esplicativa tali da dimostrare lacune o vizi logici rilevanti; con la conseguenza che, poiché le censure del ricorrente non sono tali da scalfire la logicità e linearità del provvedimento impugnato, queste devono ritenersi proposte per motivi diversi da quelli consentiti (ex plurimis, Sez. 2, n. 27866 del 17/06/2019, Rv. 276976; Sez. F, n. 47748 del 11/08/2014; Rv. 261400; Sez. 6, n. 32878, 20/07/2011; Sez. 1, n. 33028, 14/07/2011).

1.1. Tali rilievi si attagliano al primo motivo ricorso, con il quale si contesta la ritenuta sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza in ordine al reato associativo. Invero, le doglianze difensive, dirette ad affermare l'estraneità del ricorrente al sodalizio criminale e l'inconsapevolezza del medesimo circa l'illiceità delle operazioni economiche sottese alla fornitura del carburante, non tengono conto della motivazione offerta dal Tribunale del riesame, il quale ha puntualmente indicato gli elementi dai quali ha desunto il coinvolgimento del ricorrente nell'associazione criminosa e la piena consapevolezza del medesimo circa l'illiceità delle operazioni economiche poste in essere in nome e per conto della società legalmente rappresentata. In particolare, il Tribunale ha dapprima ricostruito (pagg. 17 ss.) con estrema puntualità il complesso meccanismo criminoso, attuato dai sodali a partire dall'anno (OMISSIS) e protrattosi con identico modus operandi fino al (OMISSIS), finalizzato all'acquisto e alla rivendita di ingenti quantitativi di carburante, soggetto ad agevolazione per l'impiego in agricoltura, che veniva in realtà destinato ad usi sottoposti a maggiore imposta (in particolare autotrazione), ottenendo, in tal modo, un ingiusto profitto, con conseguente evasione delle accise e dell'Iva. Nel dettaglio, all'esito di complessa attività di indagine condotta dalla Guardia di Finanza di Taranto - sviluppatasi in mirati servizi di appostamento, rilevazioni contabili, acquisizioni di documentazione rinvenuta presso i depositi commerciali di prodotti petroliferi e presso i titolari di imprese agricole, intercettazioni telefoniche, richieste di dati agli uffici competenti al rilascio delle autorizzazioni per l'utilizzo agevolato del gasolio - é emerso che l'associazione criminosa si serviva, per compiere le operazioni fraudolente, di taluni esercenti depositi commerciali che emettevano fatture soggettivamente inesistenti attestanti la vendita del prodotto a soggetti in realtà ignari della

fornitura stessa, a fronte della presentazione da parte alcuni acquirenti - spesso identificati in T. e P. - privi dei requisiti necessari (o perché del tutto non legittimati o perché titolari di un quantitativo inferiore rispetto a quello erogato o perché già beneficiari della quota acquistabile nel corso dell'anno solare, e dunque non più nelle condizioni di potere usufruire delle agevolazioni fiscali previste per legge) di libretti Urna falsificati o contraffatti, senza annotare tali forniture nei libretti fiscali, così sottraendosi fraudolentemente ai sistemi di controllo previsti dalla normativa di settore. Quest'ultima prevede, infatti, che gli esercenti i depositi commerciali possano cedere gasolio ad uso agevolato solo ai soggetti autorizzati o legittimati tramite libretto Urna, che la cessione debba essere annotata dal titolare del libretto Urna con specificazione del quantitativo di prodotto acquistato e che detta annotazione debba essere convalidata all'atto della fornitura dall'esercente il deposito tramite l'apposizione di firma e timbro sul libretto Uma e contestuale annotazione della fornitura sul registro tenuto presso il proprio deposito. La consultazione del portale "fattura elettronica e banca dati Uma" ha consentito alla Guardia di Finanza di accertare che tra i principali distributori del gasolio agricolo vi erano le ditte M. s.r.l. e Carburanti M. s.a.s. legalmente rappresentate da M.D. fino al (OMISSIS) e da M.B. a partire da tale data, per conto della quali erano state eseguite forniture illecite di gasolio determinate in litri 365.795 nell'anno (OMISSIS), litri 304.130 nell'anno (OMISSIS), litri 391.424 nell'anno (OMISSIS) e litri 134.718 per l'anno (OMISSIS) da parte della M. s.r.l.; litri 5.835 nel (OMISSIS) e litri 60.200 nel (OMISSIS) da parte della carburante M. s.a.s.

Il Tribunale ha ritenuto indici sintomatici del coinvolgimento del ricorrente nell'associazione criminosa i seguenti dati di riscontro: a) le conversazioni telefoniche captate della Guardia di Finanza, nel corso delle quali il ricorrente aveva fatto espresso riferimento ai libretti Uma e alla necessità di omettere i dovuti controlli sugli stessi per ovviare al fatto che i beneficiari della fornitura fossero soggetti privi della relativa autorizzazione o comunque provvisti di autorizzazione illegittima, e dalle quali si evince l'esistenza di un accordo consolidato nel tempo tra tutti gli indagati, che partecipavano attivamente all'organizzazione criminale, con ruoli e compiti diversi, nella piena consapevolezza dell'apporto offerto da ciascuno e dell'interdipendenza delle rispettive condotte; b) le dichiarazioni convergenti dei coindagati T., P. e Pe., i quali avevano riferito che l'indagato era solito assistere in prima persona alle operazioni di scarico del carburante, nella piena consapevolezza della contraffazione dei libretti Urna in possesso dei richiedenti la fornitura; c) le dichiarazioni di identico tenore di C.D., il quale, pur avendo ammesso di avere alterato il proprio libretto Uma, aumentando il limite di riferimento al fine di ottenere carburante a prezzi agevolati, ha altresì dichiarato di essersi rifornito principalmente presso il deposito gestito dall'indagato perché presentatogli da T. quale soggetto avvezzo a omettere i dovuti controlli sulla regolarità dei libretti; d) la costante presenza del ricorrente sul sito materialmente gestito dai promotori dell'associazione, T. e P., nel corso delle operazioni di scarico, monitorata per un periodo investigativo di 22 giorni.

Tali considerazioni consentono di disattendere in toto le censure difensive che, in estrema sintesi, si appuntano - come già visto - sui seguenti rilievi: a) la circostanza che il rifornimento avveniva dietro la presentazioni di libretti Uma, che esonerava l'indagato dallo svolgimento di ulteriori controlli in merito alla regolarità degli stessi; b) le presunte dichiarazioni a discarico dell'indagato rilasciate dal correo C.; c) la circostanza che l'indagato avrebbe potuto cedere il gasolio gratuitamente ai membri del sodalizio senza la necessità di emettere false fatture; d) l'insufficienza del brevissimo periodo di monitoraggio investigativo. Ed invero, priva di pregio risulta la censura sottesa al punto a) perché, in ogni caso, in base alla normativa di settore, gravavano sull'indagato specifici oneri di controllo sulla regolarità dei libretti Urna, rimasti consapevolmente inadempiti. Del pari non trovano riscontro le presunte dichiarazioni a discarico dell'indagato rilasciate dal correo C. - di cui alla lett. b) - avendo quest'ultimo confermato la versione di T. e P. con specifico riguardo alla posizione del ricorrente. Priva di rilievo risulta, parimenti, la circostanza articolata al punto c), essendo formulata in termini ipotetici e non suscettibili di verifica empirica. Analoghe considerazioni possono estendersi alla doglianza sub d), sia perché costituisce valutazione di merito insindacabile in sede di legittimità quella secondo cui la costante presenza del ricorrente sul sito materialmente gestito dai promotori dell'associazione nel corso delle operazioni di scarico, sebbene accertata per un breve periodo investigativo, fosse ulteriore indizio dimostrativo, unitamente a quelli già esaminati, del pieno coinvolgimento del medesimo nel sistema fraudolento, sia perché la prova del coinvolgimento del medesimo nelle condotte pregresse si è tratta, oltre che da tale dato, dal rinvenimento presso la ditta M. s.r.l. di documentazione riportante le annotazioni giornaliere di carico e scarico di gasolio, che ha permesso di accertare la vendita abusiva di carburante anche in un periodo precedente a quello oggetto di specifica osservazione.

1.2. Il secondo motivo di impugnazione, riferito all'asserita insussistenza dell'esigenza cautelare ex art. 274 c.p.p., comma 1, lett. c), é del pari inammissibile, avendo il giudice puntualmente dato conto degli elementi che palesano l'attualità e la concretezza del pericolo di reiterazione del reato e delle ragioni che rendono idonea a fronteggiare tale esigenza cautelare unicamente la misura degli arresti domiciliari. In particolare, il giudice ha messo in rilievo: l'allarmante gravità dei fatti contestati, la sistematicità delle condotte e il complesso meccanismo criminoso attraverso il quale si sono estrinsecate, il consistente danno cagionato allo Stato (per l'ammontare delle imposte evase e l'ingente quantitativo di gasolio ceduto), i precedenti penali, il ruolo assunto dal soggetto all'interno dell'organizzazione, nonché la pervicacia criminale dimostrata dall'ostinazione a perpetrare l'attività illecita nonostante gli interventi repressivi delle forze dell'ordine, che evidenziava l'intenzione del ricorrente di non arrestare l'agire dell'associazione, persistendo nella realizzazione dei reati-fine del programma associativo. Inoltre, si é evidenziato che, a fronte di episodi delittuosi di siffatta gravità, i rilievi difensivi, relativi alla cessazione della carica di amministratore nell'anno (OMISSIS) e alla conseguente indisponibilità dei mezzi per commettere ulteriori reati della stessa specie, non hanno alcun pregio, trattandosi di circostanze che non vanificano il disvalore delle condotte pregresse e che non consentono di formulare una prognosi favorevole in ordine all'astensione da parte del ricorrente, dotato di notevole capacità a delinquere, dalla commissione di ulteriori reati.

1.3. Quanto, poi, ai rilievi formulati con la memoria depositata il 5 gennaio 2021, con riferimento alla violazione dei termini di cui all'art. 311 c.p.p., comma 3 (relativo alla trasmissione degli atti alla Corte di cassazione) e comma 5 (relativo alla decisione della Corte di cassazione), deve rilevarsi che - come sostanzialmente riconosciuto dalla stessa difesa - si tratta di termini non perentori, il cui mancato rispetto, in assenza di espresse previsioni legislative in tal senso, non é causa di nullità di atti, né di inefficacia della misura cautelare.

2. Il ricorso di M.B. é del pari inammissibile, dal momento che pur articolandosi in una formale denuncia del vizio di violazione di legge, omette di indicare le norme che si assumono violate; indicazione che costituisce elemento indispensabile e funzionale per chiarire il contenuto e l'ambito dell'impugnazione e la cui omissione può comportare l'inammissibilità del ricorso per cassazione, qualora gli argomenti addotti dal ricorrente non consentano, come nel caso di specie, di acclarare ed individuare l'esatto contenuto delle censure dedotte, delle norme e dei principi di diritto che si assumono violati. Occorre altresì sottolineare, in punto di diritto, come la ritenuta sussistenza di un compendio indiziario idoneo a legittimare l'applicazione di misura cautelare personale costituisce presupposto ampiamente idoneo a consentire l'adozione del sequestro preventivo, misura per la quale non é necessario valutare la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a carico della persona nei cui confronti é operato il sequestro, essendo sufficiente che sussista il *fumus commissi delicti*, vale a dire la astratta sussumibilità in una determinata ipotesi di reato del fatto contestato (ex plurimis, Sez. 1, n. 18491 del 30/01/(OMISSIS), Rv. 273069).

In linea con tale orientamento, il giudice cautelare ha evidenziato nel provvedimento impugnato (pag. 54) che il ruolo di amministratore della ditta M. s.r.l. rivestito dall'indagato nell'anno (OMISSIS), a seguito delle dimissioni rassegnate dal fratello, nonché l'emissione in detto periodo di fatture soggettivamente inesistenti a favore della ditta legalmente rappresentata da R.M. - soggetto privo di un regolare titolo autorizzativo - fossero indici dimostrativi del coinvolgimento dell'indagato nel sodalizio criminale e della piena consapevolezza del medesimo circa l'illiceità delle operazioni economiche poste in essere tramite l'emissione delle fatture. La linea difensiva sostenuta nel ricorso per cassazione risulta, invero, non conducente, nella misura in cui riconosce essa stessa che il convincimento del giudice si é fondato su tali elementi, e pretende di svalutarne l'indiscutibile rilevanza probatoria con argomentazioni generiche, assertive e prive di immediata valenza esplicativa.

Considerazioni analoghe possono svolgersi in ordine alla censura difensiva tesa a evidenziare l'insussistenza del *fumus*, sul presupposto che dalle operazioni fraudolente non sarebbe potuto scaturire alcun vantaggio economico in capo all'ente legalmente rappresentato dall'indagato, perché sottoposto ad amministrazione giudiziaria. Tale prospettazione, infatti, omette di considerare che il reato di emissione di fatture soggettivamente inesistenti, per definizione, consente all'ente destinatario della falsa fattura di conseguire un ingiusto profitto in termini economici, ma non comporta necessariamente un analogo vantaggio in capo all'ente che la emette. Ed invero, le operazioni di emissione di fatture inesistenti vedono coinvolti due soggetti, una ditta che emette le fatture (che risponde del reato D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 8) e una ditta (che risulta responsabile

ai sensi dell'art. 2 stesso decreto) che le "utilizza", portandole in detrazione, inserendole nella sua contabilità; e il profitto conseguito da quest'ultima, pari al risparmio di imposta, deve tenersi distinto dal profitto, solo eventuale, dell'ente emittente, pari al prezzo (compenso) per l'emissione delle fatture, di regola comunque molto inferiore al profitto dell'utilizzatore. Tali rilievi consentono di affermare che nessun profitto, nel senso indicato dalla difesa, sarebbe scaturito in capo alla ditta M. s.r.l., anche nell'ipotesi in cui quest'ultima non fosse stata sottoposta ad amministrazione giudiziaria. Su tale fronte, pertanto, la prospettazione difensiva risulta controproducente, dal momento che costituisce una sostanziale ammissione del fatto che il ricorrente abbia emesso le false fatture in nome e per conto di una società della quale non era più titolare, perché ormai sottoposta ad amministrazione giudiziaria.

Privo di pregio risulta, da ultimo, il rilievo secondo il quale il riferimento, nel provvedimento impugnato, all'operato del "gruppo M." evidenzerebbe un convincimento del giudice legato al solo rapporto di parentela sussistente tra il ricorrente e il co-indagato M.D., che non valorizzerebbe adeguatamente il ruolo marginale rivestito dal medesimo all'interno del sodalizio criminale, dal momento che la marginalità del ruolo assunto dall'indagato è stata già presa in considerazione dal giudice del riesame ai fini della sostituzione in melius della misura cautelare personale (in precedenza costituita dagli arresti domiciliari) e che tale valutazione, risulta, invece, del tutto inconferente ai fini dell'applicazione o del mantenimento della misura cautelare reale, su cui si appunta il ricorso per cassazione.

3. I ricorsi, per tali motivi, devono essere dichiarati inammissibili. Tenuto Conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che "la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 c.p.p., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in Euro 3.000,00, per ciascuno dei ricorrenti.

#### P. Q. M.

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Si dà atto che, ai sensi dell'art. 546 c.p.p., comma 2, conformemente alle indicazioni contenute nel decreto del Primo Presidente, n. 163/2020 del 23 novembre 2020 - recante "Integrazione linee guida sulla organizzazione della Corte di cassazione nella emergenza COVID-19 a seguito del D.L. n. 137 del 2020" - la presente ordinanza viene sottoscritta dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore.

Così deciso in Roma, il 11 gennaio 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 aprile 2021

## **Corte di Cassazione, Ordinanza n.11165 del 28 aprile 2021**

### **Rilevato che**

1. C.B. impugnò innanzi alla C.T.P. di Foggia la cartella di pagamento, per I.R.P.E.F. 2002-2003, emessa dall'A.F. dopo che da un controllo automatizzato ex art. 36-*bis*, del d.P.R. n. 600 del 1973, era emerso che la contribuente non aveva versato l'imposta, applicata separatamente (c.d. tassazione separata), per le plusvalenze realizzate con la cessione di cinque aziende; oltre ad alcuni vizi formali della cartella, eccepì la nullità della sanzione pecuniaria irrogata, trattandosi di quella prevista dall'art. 1, comma 412, della legge n. 311 del 2004, quale disposizione non ancora in vigore all'epoca della liquidazione dell'imposta; sostenne infine che neppure vi era certezza che ella avesse incassato le somme assoggettate a tassazione, come comprovato dalla pendenza di un procedimento penale volto ad accertare proprio tale aspetto controverso;

2. la C.T.P. accolse il ricorso, con sentenza (n. 123/7/11) riformata dalla C.T.R. della Puglia (sezione staccata di Foggia), la quale, con la sentenza menzionata in epigrafe, ha accolto l'appello dell'ufficio, rilevando: innanzitutto, che l'A.F. aveva applicato le sanzioni previste dall'art. 19 [recte: 13], del d.lgs. n. 471 del 1997, in vigore dal 1° gennaio 1998, secondo cui, in caso di mancato pagamento dopo l'avviso bonario, si applica una sanzione del 30% delle somme non versate; in punto di asserito mancato incasso delle somme assoggettata a tributo, che l'Amministrazione aveva liquidato le imposte, ai sensi dell'art. 36- *bis*, cit., sulla base della dichiarazione della contribuente; che, in ultima analisi, l'esistenza di una notizia di reato al vaglio del Pubblico ministero circa la percezione o meno delle somme era un fatto irrilevante, in assenza persino di una decisione di primo grado che attestasse la mancata ricezione degli importi risultanti dalla dichiarazione dei redditi;

3. la contribuente ricorre con tre motivi, illustrati con una memoria, e l'Agenzia resiste con controricorso;

### **Considerato che**

1. con il primo motivo di ricorso [«1) Nullità del procedimento e della sentenza in relazione all'art. 53 e all'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992, nonché all'art. 331 c.p.c., ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.»], la ricorrente denuncia la nullità della sentenza in quanto il processo d'appello si era svolto senza che l'Agenzia avesse notificato l'atto di appello al concessionario della riscossione (Foggia Riscossioni S.p.a.), quale litisconsorte processuale necessario, che aveva partecipato al giudizio di primo grado poiché, con il ricorso introduttivo, erano stati eccepiti (anche) vizi propri della cartella, ascrivibili all'Agente della riscossione;

1.1. il motivo non è fondato;

la giurisprudenza di legittimità (Cass. 08/11/2017, n. 26433) ha affermato che «L'obbligatorietà dell'integrazione del contraddittorio nella fase dell'impugnazione, al fine di evitare giudicati contrastanti nella stessa materia e tra soggetti già parti del giudizio, sorge non solo quando la sentenza di primo grado sia stata pronunciata nei confronti di tutte le parti tra le quali esiste litisconsorzio necessario sostanziale e l'impugnazione non sia stata proposta nei confronti di tutte,

ma anche nel caso del cosiddetto litisconsorzio necessario processuale, quando l'impugnazione non risulti proposta nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, sebbene non legati tra loro da un rapporto di litisconsorzio necessario, sempre che si tratti di cause inscindibili o tra loro dipendenti (art. 331c.p.c.), nel qual caso la necessità del litisconsorzio in sede di impugnazione è imposta dal solo fatto che tutte le parti sono state presenti nel giudizio di primo grado. Ne consegue che, in entrambe le ipotesi, la mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio di appello determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità.»;

nella specie, la C.T.R., laddove ha omesso di ordinare la chiamata in causa di Foggia Riscossioni S.p.a., non ha commesso alcun error in procedendo. Infatti, la contribuente aveva impugnato la cartella per vizi di forma e per l'infondatezza della pretesa impositiva, ed era risultata totalmente vittoriosa in primo grado in quanto, come si legge nella sentenza d'appello (pag. 2) «La Commissione [n.d.r.: provinciale] accoglieva il ricorso ritenendo corretta la cartella esattoriale opposta sul piano formale, mentre riteneva la stessa illegittima circa l'applicazione della sanzione prevista da una legge successiva alla sua infrazione». Dato che la parte privata (vittoriosa in primo grado) non aveva interposto appello contro il capo di sentenza della Commissione provinciale a sé sfavorevole, e trattandosi di cause scindibili, nel senso che il rapporto processuale tra la contribuente e l'ufficio era distinto ed autonomo rispetto al rapporto processuale tra la parte privata e il concessionario della riscossione, non era affatto necessario che l'A.F. (unica parte soccombente in primo grado) integrasse il contraddittorio, nel giudizio d'appello, anche nei confronti del concessionario della riscossione, verso la quale ovviamente non avanzava alcuna pretesa;

2. con il secondo motivo [«2) Violazione dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2700 c.c., ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.»], la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere violato il principio di non contestazione (art. 115, cit.) e quello sulla fede privilegiata dell'atto pubblico, non avendo considerato che tra gli atti di causa vi era un'informativa della Guardia di Finanza, diretta alla Procura della Repubblica di Foggia, non contestata dall'A.F., che attestava inequivocabilmente che la contribuente non aveva ricevuto le somme successivamente riprese a tassazione dal Fisco;

2.1. il motivo non è fondato;

è ius receptum, recentemente riaffermato dalle Sezioni unite (Cass. sez. U. 30/09/2020, n. 20867), che «In tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall'art. 116 c.p.c.»;

nella specie, diversamente da quanto prospetta la ricorrente, la Commissione regionale non ha violato l'art. 115, cod. proc. civ.; infatti, all'esito del libero apprezzamento delle risultanze probatorie, la C.T.R. ha negato che la parte privata avesse dimostrato di non avere percepito i redditi dichiarati, soggetti a tassazione separata, dopo avere (implicitamente) escluso che tale profilo fattuale fosse estraneo al thema probandum, quale aspetto non contestato dall'Agenzia;

3. con il terzo motivo [«3) Falsa applicazione dell'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, in relazione all'art. 1, commi 412/572, della legge n. 311/2004 e all'art. 3 della legge n. 212/2000, ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.»], la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere ritenuto corretta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, del d.lgs. n. 471 del 1997 (in vigore dal 1 gennaio 1998) che prevede che, in caso di mancato pagamento dopo l'avviso bonario, si applichi una sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, trascurando che tale norma non si attaglia al caso di specie, in quanto essa è stata «estesa» ai redditi soggetti a tassazione separata (come quello oggetto del giudizio) dalla legge n. 311 del 2004 (art. 1, comma 412), entrata in vigore il 1 gennaio 2005 (come risulta dal successivo comma 572), e, quindi, per il principio d'irretroattività delle disposizioni tributarie (art. 3, dello Statuto dei diritti del contribuente) non si riferisce ai redditi, tassati a mezzo dell'impugnata cartella, relativi a periodi d'imposta pregressi (segnatamente: il 2002 e il 2003);

3.1. il motivo non è fondato;

la sentenza impugnata, senza incorrere nel prospettato errore di diritto, ha rilevato la legittimità

della sanzione applicata (pari al trenta per cento di ogni importo non versato), in conseguenza del mancato pagamento dell'imposta sui redditi del 2002 e del 2003 soggetti a tassazione separata, successivamente alla ricezione dell'avviso bonario, secondo quanto stabilito dall'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 471 del 1997, in vigore dall'anno seguente;

nemmeno vi è stata l'indebita estensione ai redditi soggetti a tassazione separata di tale sanzione, secondo quanto adombra la ricorrente. In vero, l'art. 1, comma 412, della legge 31 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005), senza violare il divieto d'irretroattività delle disposizioni tributarie, sancito dall'art. 3, legge 27 luglio 2000, n. 212, ha previsto, in esecuzione dell'articolo 6, comma 5, di tale legge, l'invio della comunicazione degli esiti della liquidazione effettuata ai sensi dell'articolo 36-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata percepiti a decorrere dall'anno 2001.

Inoltre, la stessa disposizione ha previsto, in caso di mancato pagamento entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, l'iscrizione a ruolo della somma dovuta con l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (pari al 30% dell'imposta e degli interessi);

4. le spese processuali, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza;

P. Q. M.

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.600,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

## Corte di Cassazione, Ordinanza n.11044 del 27 aprile 2021

### Fatti di causa

1. L.T., F. e S.T. impugnavano la cartella di pagamento - notificata loro da E.P. s.p.a. quali eredi di P.T. - recante la somma di euro 122.549,53 dovuta a titolo di imposta sostitutiva, giusto m.u. 2007, a seguito di rivalutazione del valore dei taluni terreni edificabili alienati dal *de cuius*, eccependo la carenza di legittimazione passiva per aver accettato con beneficio di inventario l'eredità del congiunto. La C.T.P. di Salerno respingeva il ricorso.

Proposto appello dai contribuenti, la CTR della Campania lo respingeva sul rilievo che i contribuenti non avevano dimostrato per esonerarsi dal pagamento che l'asse ereditario era stato utilizzato per pagare i creditori presentatisi in precedenza.

I contribuenti chiedono sulla base di tre motivi la cassazione della sentenza n. 7121/2014, depositata il 18 luglio 2014.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'udienza.

### Ragioni della decisione

2. Con il primo motivo, i contribuenti denunciano violazione dell'art. 331 c.p.c. in combinato disposto con l'art. 53 comma 2, del d.lvo n. 546/92, per avere la CTR omesso di integrare il contraddittorio processuale con tutte le parti del processo di primo grado.

Deducono al riguardo di aver notificato il ricorso introduttivo sia all'Agenzia delle Entrate che alla società E.P., entrambe regolarmente costituite nel giudizio di primo grado, mentre in appello provvedevano alla notifica nei confronti della sola Agenzia delle Entrate.

3. Con la seconda censura si lamenta la violazione degli artt. 490, co.2, e 498 c.c. ex art. 360, n. 3, c.p.c., per avere il decidente affermato la legittimità della cartella ancorché avesse ritenuto la legittimità dell'accettazione con beneficio di inventario, atteso che la cartella era stata indirizzata agli eredi senza l'indicazione della limitazione dell'accettazione con beneficio di inventario, il che ha costretto loro a costituirsi in giudizio per poter far valere il limite.

4. Con il terzo mezzo, i contribuenti eccepiscono la nullità della sentenza per violazione dell'art. 156 c.p.c. - contrasto tra motivazione e dispositivo, per avere i giudici di appello affermato che gli eredi sono debitori nei limiti del patrimonio relitto e sempre che dimostrino che esso è stato destinato al soddisfacimento di altri creditori, per poi respingere l'appello, nonostante la cartella fosse stata indirizzata agli eredi senza indicazione del limite.

5. La prima censura è fondata, assorbite le altre.

Nel processo tributario, in caso di litisconsorzio processuale, che determina l'inscindibilità delle

cause anche ove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità ( Cass. n. 10934 del 2015; Cass. 27616/2018).

E' affermazione costante di questa Corte (Cass n. 14829 del 20/07/2016 e n. 16669 del 01/10/2012) che «Il rapporto processuale facoltativo tra più soggetti nella fase d'introduzione del giudizio potendo il creditore agire separatamente, a norma dell'art. 1944, comma 1, cod. civ., nei confronti dei due debitori solidali, una volta instaurato dà luogo a un litisconsorzio processuale, che diventa necessario nei gradi d'impugnazione, se siano riproposti temi comuni al debitore principale e al fideiussore, sicché il giudice d'appello, davanti al quale il fideiussore sollevi questioni attinenti al rapporto principale, non può negare ingresso ai relativi motivi di gravame in forza dell'acquiescenza prestata alla sentenza di primo grado dal debitore principale, ma è tenuto ad integrare il contraddittorio nei suoi confronti a norma dell'art. 331 cod. proc. civ.». L'art. 331 c.p.c., disciplinante il litisconsorzio nelle fasi di gravame, si applica non solo alle fattispecie in cui la necessità del litisconsorzio in primo grado derivi da ragioni di ordine sostanziale, ma anche a quelle di cd. litisconsorzio necessario processuale, che si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba necessariamente persistere in sede di impugnazione, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio. Ne consegue che la mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio di appello determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità. Detto orientamento giurisprudenziale deve essere ribadito nel caso di specie, non ravvisandosi ragioni per discostarsene, tenuto conto delle sopraevidenziate circostanze di introduzione dell'unico giudizio, in primo grado, sia nei confronti del dell'ente creditore che della società di riscossione che ha emesso l'atto impugnato.

L'obbligatorietà dell'integrazione del contraddittorio nella fase dell'impugnazione, al fine di evitare giudicati contrastanti nella stessa materia e tra soggetti già parti del giudizio, sorge non solo quando la sentenza di primo grado sia stata pronunciata nei confronti di tutte le parti tra le quali esiste litisconsorzio necessario sostanziale e l'impugnazione non sia stata proposta nei confronti di tutte, ma anche nel caso del cosiddetto litisconsorzio necessario processuale, quando l'impugnazione non risulti proposta nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, sebbene non legati tra loro da un rapporto di litisconsorzio necessario, sempre che si tratti di cause inscindibili o tra loro dipendenti (art. 331c.p.c.), nel qual caso la necessità del litisconsorzio in sede di impugnazione è imposta dal solo fatto che tutte le parti sono state presenti nel giudizio di primo grado. Ne consegue che, in entrambe le ipotesi, la mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio di appello determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso, rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità (Cass. n. 26433/2017; n. 8790 del 29/03/2019).

Ora, pur rilevando che tra ente impositore ed agente per la riscossione non sussiste, in effetti, litisconsorzio necessario di natura sostanziale, ben potendo partecipare al giudizio - nell'ipotesi in cui si contesti non soltanto la regolarità dell'azione di riscossione ma anche la fondatezza nel merito della pretesa impositiva - indifferentemente l'uno o l'altro (Cass.SSUU 16412/07 ed altre), altrettanto indubbio è che il vincolo di litisconsorzio avesse nella specie natura prettamente processuale; così da imporre che il giudizio di appello si svolgesse nei confronti di tutte indistintamente le parti del primo grado

6. All'accoglimento del primo motivo, segue l'assorbimento degli altri.

La sentenza impugnata va cassata e dichiarata la nullità del giudizio di secondo grado, con rinvio degli atti alla CTR della Campania, in diversa composizione, per il riesame della controversia.

P. Q. M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata, dichiarando

la nullità del giudizio di secondo grado e rimette gli atti alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

## Corte di Cassazione, Ordinanza n.6476 del 09 marzo 2021

### Rilevato che

1. Con sentenza depositata in data 21 marzo 2014 la Commissione tributaria regionale del Lazio confermò la pronuncia con la quale la Commissione tributaria di primo grado aveva accolto il ricorso proposto dalla M.I.H. s.a. avverso l'avviso di accertamento n. RCB030702396/2009, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione i redditi di tale società sul presupposto che, pur essendo formalmente residente in Lussemburgo, operasse soltanto in Italia.

2. I giudici d'appello disattesero l'assunto erariale secondo il quale l'insieme degli elementi di fatto tratti dalle indagini condotte dalla Guardia di finanza dimostravano che la gestione della M.I.H. s.a. fosse localizzata in Italia, così che, alla stregua dell'art. 73 del d.lgs. n. 917 del 1986, non era rilevante «che la società fosse stata costituita all'estero, se la stessa ha nel territorio dello Stato la sede amministrativa o l'oggetto principale, potendosi, dunque, verificare il caso di società formalmente estere, ma fiscalmente residenti in Italia».

A sostegno di tale statuizione la sentenza assunse che non risultava dimostrato il fatto che la società operasse in Italia, non essendo stata fornita alcuna prova «con riguardo alle specifiche operazioni poste in essere dalla società nel territorio italiano in termini di beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti».

3. Contro tale pronuncia ricorre l'Agenzia delle entrate affidandosi a tre motivi. La società M.I.H. s.a. è rimasta intimata.

### Considerato che

1. Con il primo di ricorso motivo l'Agenzia delle entrate denuncia nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 (motivazione apparente), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

La ricorrente lamenta che la pronuncia gravata, nell'escludere che la M.I.H. s.a. fosse una società esterovestita, in quanto l'Ufficio non aveva provato il compimento, da parte della stessa, di specifiche operazioni sul territorio nazionale, non si è confrontata con le deduzioni svolte nel gravame erariale («è del tutto fuorviante e dimostra l'assenza di qualunque collegamento con l'effettivo *thema decidendum*»), specificamente intese a valorizzare il fatto, emerso dalla verifica, che «tutti gli impulsi volitivi per la gestione della società provenivano dall'Italia», così che la mancata dimostrazione di «specifiche operazioni poste in essere dalla società nel territorio italiano» o la mancata acquisizione di «documentazione bancaria che dimostri l'oggettiva e precisa operatività in Italia della Società» dovevano ritenersi del tutto ininfluenti.

1.1. Con il secondo mezzo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 73 del d.lgs. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Si assume, in particolare, che i giudici d'appello, non valorizzando il profilo, illustrato dalla difesa erariale, della localizzazione del centro decisionale della M.H.I. s.a. nel territorio nazionale, ma

soffermandosi esclusivamente sulla circostanza del mancato compimento, da parte della società verificata, di specifiche operazioni in Italia, non hanno fatto corretta applicazione del citato art. 73 d.lgs. n. 917 del 1986.

1.2. Con il terzo motivo l'Amministrazione ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 654 cod. proc. pen. In relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. per avere la Commissione tributaria regionale attribuito rilevanza alle risultanze del procedimento penale a carico di I.A., presidente della M.I.H. s.a. risultato coinvolto nella gestione di diverse società affiliate al consorzio E.E. ritenute responsabili di evasione.

2. Il primo motivo è infondato.

Occorre premettere che, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. - nel testo novellato dall'art. 54, comma 1, lett. b), d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile *ratione temporis* al presente giudizio) - il sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza può operare solo entro il "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U, 7/4/2014, n. 8053, nonché, tra le altre, Cass. Sez. 3, 20/11/2015, n. 23828; Cass. Sez. 3, 5/7/2017, n. 16502), investendo esclusivamente le ipotesi di motivazione "meramente apparente", configurabili, oltre che nel caso di "carenza grafica" della motivazione, quando questa, «benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento» (Cass. Sez. U, 3/11/2016, n. 22232), in quanto affetta da "irriducibile contraddittorietà" (Cass. Sez. 3, 12/10/2017, n. 23940), ovvero connotata da "affermazioni inconciliabili" (Cass. Sez. L, ord. 25/6/2018, n. 16611), mentre resta irrilevante il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. 2, ord. 13/8/2018, n. 20721).

Nessuna delle suddette ipotesi è ravvisabile nel caso di specie.

L'esposizione delle ragioni poste a fondamento della decisione, considerata nel suo complesso, ossia nella totalità delle sue componenti testuali, risulta, invero, idonea a rendere conoscibile il percorso logico-giuridico seguito dalla Commissione tributaria regionale.

Difatti, una considerazione complessiva dell'ordito motivazionale della pronuncia gravata consente di enucleare una *ratio decidendi*, la quale, a prescindere da ogni considerazione sulla validità del fondamento giuridico ad essa sotteso, è chiaramente identificabile nella valorizzazione dell'assenza di prova di specifiche operazioni svolte dalla società verificata nel territorio nazionale, dalla quale i giudici d'appello hanno tratto l'inconfigurabilità della fattispecie della esteroinvestizione, ossia della fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale da parte della società verificata.

3. Merita, invece, condivisione la seconda censura, con la quale l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione dell'art. 73 del d.lgs. n. 917 del 1986 per non avere la Commissione regionale attribuito rilevanza, al fine di ritenere la società verificata assoggettabile al regime fiscale italiano ai sensi dell'art. 73 del d.lgs. n. 917 del 1986, al fatto, emerso dall'accertamento, che le decisioni fondamentali di management necessarie alla sua gestione venissero assunte in Italia.

Invero, come recentemente ribadito da questa Corte, al fine di stabilire se il reddito prodotto da una società possa essere sottoposto a tassazione in Italia, assume rilevanza decisiva il fatto che l'adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell'attività di impresa avvenga nel territorio italiano, nonostante la società abbia localizzato la propria residenza fiscale all'estero (Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697; Cass. Sez. 5, del 7/2/2013, n. 2869; Cass. Sez. 5, 21/12/2018, n. 33234).

Tale ricostruzione è coerente con la lettera dell'art. 73, comma 3, del d.lgs. n. 917 del 1986, ai sensi del quale «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato».

Questa Corte ha, infatti, precisato che la nozione di «sede dell'amministrazione», in quanto contrapposta alla «sede legale», deve ritenersi coincidente con quella di «sede effettiva» (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accantonamento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (in tal senso, Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697, con ampia motivazione che il Collegio condivide, nonché Cass. n. 3604 del 1984; Cass.

n. 5359 del 1988; Cass. n. 497 del 1997; Cass. n. 7037 del 2004; Cass. n. 6021 del 2009; Cass. Sez. 6-3, 28/1/2014, n. 1813).

Sulla stessa linea si è posta la Corte di giustizia nella sentenza del 28 giugno 2007, *Planzer Luxembourg Sàrl*, in cui è stato affermato che la nozione di sede dell'attività economica «indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultimo (punto 60)».

E' stato, inoltre, chiarito che la fattispecie della esterovestizione, tesa ad accordare prevalenza al dato fattuale dello svolgimento dell'attività direttiva presso un territorio diverso da quello in cui ha sede legale la società, non contrasta con la libertà di stabilimento.

Se ne trae conferma dalla sentenza della Corte di Giustizia 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas* (richiamata da Cass. Sez. 5, 21/6/2019, n. 16697, cit.), la quale, con riferimento al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, ha stabilito che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per sé sola un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringa la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere la normativa dello Stato membro interessato.

4. La sentenza impugnata, attribuendo rilevanza, ai fini della verifica della configurabilità della fattispecie di esterovestizione prospettata dall'Amministrazione finanziaria, al solo fatto del compimento o meno, da parte della società verificata, di specifiche operazioni nel territorio nazionale e trascurando, per converso, di apprezzare se la società avesse stabilito in Italia la concreta sede di assunzione delle decisioni di direzione e gestione dell'attività di impresa, non si è attenuta ai principi sopra esposti e, pertanto, deve essere cassata in relazione al secondo motivo, essendo il terzo mezzo assorbito, e rinviata per nuovo esame alla Commissione tributaria del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo e dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

## **Consiglio di Stato, Sez. V, Ordinanza n.3503 del 05 maggio 2021**

### **ORDINANZA DI RIMESSIONE ALL'ADUNANZA PLENARIA per la riforma**

della sentenza del Tribunale amministrativo regionale per le Marche, n. 268/2020, resa tra le parti.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio della signora Emanuela B. ;

Viste le memorie prodotte dalle parti a sostegno delle rispettive difese;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 4 marzo 2021 il consigliere Daniela Di Carlo e uditi per le parti gli avvocati Maurizio Miranda e Alessandra Ranci, che partecipano alla discussione orale mediante collegamento da remoto su piattaforma Teams, ai sensi dell'art. 25 del decreto legge n. 137 del 2020.

1. L'appellata, con il ricorso di primo grado proposto al T.a.r. per le Marche, ha chiesto che il Comune di Numana venisse condannato al risarcimento dei danni subiti per avere ella confidato in buona fede nella legittimità degli atti di pianificazione urbanistica e dei titoli edilizi emanati dal medesimo Comune (alcuni dei quali in favore del suo dante causa) e in seguito annullati in sede giurisdizionale.

2. Più nel dettaglio, era accaduto che:

a) l'appellata, in data 28 marzo 2008, aveva acquistato dal proprio dante causa una porzione di un lotto al quale era stata impressa – in accoglimento di una specifica osservazione del medesimo precedente proprietario – una destinazione edificatoria con la deliberazione del consiglio comunale di Numana n. 23 del 27 aprile 2006, di approvazione di una variante generale al p.r.g.;

b) il permesso di costruire era stato rilasciato in favore del dante causa in data 11 marzo 2008 ed era stato parzialmente volturato in favore della appellata a seguito della compravendita stipulata tra le parti;

c) ancora successivamente, erano stati avviati i lavori di costruzione delle due unità immobiliari;

d) nel frattempo, la vicina di casa – che aveva impugnato sia l'atto di pianificazione, sia il primo titolo edilizio (con un ricorso notificato al suo dante causa), sia un permesso di costruire in variante (con motivi aggiunti notificati alla stessa appellata, divenuta medio tempore proprietaria dell'area), otteneva l'annullamento giurisdizionale della variante urbanistica per vizi propri e dei permessi di costruire per illegittimità derivata (con la sentenza n. 630 del 2011 del T.a.r. per le Marche, confermata da questa Sezione del Consiglio di Stato con la sentenza n. 3114 del 2014);

e) nel corso dell'anno 2015, il Comune – al dichiarato fine di ottemperare alle suddette sentenze

e ritenendo che nella specie potesse trovare applicazione l'art. 38 del testo unico sull'edilizia n. 380/2001 – aveva emanato un atto di sanatoria delle opere edilizie in questione, contestato a sua volta dalla medesima vicina di casa, che nuovamente adiva il T.a.r. per le Marche con un ricorso di esecuzione per violazione del giudicato.

f) Il T.a.r., con la sentenza n. 698/2015, accoglieva anche questo secondo ricorso e ingiungeva la demolizione di quanto già realizzato.

g) A seguito di questa pronuncia, l'appellata ha proposto il ricorso di primo grado, ritenendosi ingiustamente lesa dalla 'condotta' tenuta dal Comune.

Più in particolare, a suo dire, sussisterebbero gli elementi costitutivi della responsabilità dell'Amministrazione, in quanto:

g.1) sul piano materiale, l'illegittimità degli atti comunali impugnati è stata accertata con sentenza passata in cosa giudicata ed è stata ulteriormente rilevata in sede di esecuzione al giudicato;

g.2) sul piano soggettivo, sarebbero evidenti la colpevolezza e la negligenza del Comune, sia per avere travisato – al momento dell'emanazione degli atti impugnati – il contenuto delle osservazioni presentate dal dante causa della appellata e di quelle della vicina di casa in ordine all'adozione e alla approvazione della variante urbanistica del 2004, sia per avere emanato l'atto di sanatoria in applicazione del citato art. 38, in assenza dei relativi presupposti;

g.3) sul piano del nesso di causalità, l'appellata ha affermato che ella non avrebbe acquistato la porzione del lotto di terreno, se il medesimo fosse stato privo della destinazione edificatoria, ed inoltre che non avrebbe mai cominciato o proseguito i lavori, se il Comune non avesse rilasciato il primo titolo edilizio al suo dante causa.

g.4) Infine, sul piano del danno ingiusto e della sua quantificazione, ella ha commisurato le seguenti voci:

– il valore dell'area edificabile, da cui va detratto il valore dell'area in base all'attuale destinazione agricola, e così per complessivi € 219.000,00 (ossia, € 224.000,00 – € 5.000,00);

– le spese relative ai lavori edilizi eseguiti fino al momento della pubblicazione della sentenza del Consiglio di Stato che ha confermato la sentenza di primo grado, a cui si sommano le spese per la demolizione delle opere realizzate, e così per complessivi € 44.576,95.

3. Il T.a.r., con la sentenza impugnata, ha accolto il ricorso e, per l'effetto, ha condannato il Comune di Numana al pagamento in favore della ricorrente delle somme di cui al paragrafo 6.5. della motivazione, oltre alla corresponsione degli interessi dalla data di pubblicazione della medesima sentenza e fino al saldo, e al pagamento delle spese del giudizio liquidate in € 2.000,00, oltre accessori di legge.

4. Il Comune di Numana – che non si era costituito nel primo grado del giudizio – ha appellato la sentenza.

4.1. Col primo motivo d'appello, l'Amministrazione ha dedotto che non sussisterebbe la giurisdizione del giudice amministrativo sulla pretesa risarcitoria azionata a seguito dell'annullamento giurisdizionale dei provvedimenti amministrativi impugnati dalla vicina di casa della appellata, e rivelatisi poi illegittimi e inidonei a soddisfare in maniera stabile e definitiva il suo originario interesse legittimo pretensivo.

4.2. Inoltre, il Comune ha dedotto che si sarebbe dovuta dichiarare tardiva la notificazione del ricorso di primo grado, essendo decorso il termine previsto dall'art. 30 c.p.a.

4.3. Nel merito, l'Amministrazione ha sostenuto l'erroneità della sentenza impugnata, la quale non avrebbe correttamente interpretato l'art. 30 c.p.a. in relazione agli artt. 2056 e 1227 del codice civile; in particolare, la sentenza non avrebbe adeguatamente considerato il comportamento tenuto dalla stessa appellata (che ha realizzato le opere 'a suo rischio e pericolo', in pendenza del giudizio di primo grado) e neppure il fatto che ella non avrebbe mai potuto vantare – come poi è stato accertato con la sentenza passata in giudicato – un'aspettativa giuridica meritevole di tutela al mantenimento degli effetti di atti rivelatisi illegittimi.

4.4. Ancora nel merito, il Comune ha dedotto la violazione dell'art. 30 c.p.a. e dell'art. 2043 c.c., perché il TAR avrebbe dovuto ravvisare l'insussistenza della colpa (da considerare quale elemento indefettibile per la sussistenza della responsabilità), per la complessità del travagliato

iter amministrativo e giudiziario che ha riguardato la variante al p.r.g., con la quale si era attribuita la capacità edificatoria al lotto in questione, per soddisfare una specifica sollecitazione del dante causa dell'appellata.

Di tali censure, riguardanti il 'merito' della vicenda, si darà maggior conto ai successivi paragrafi 34 e 35 della presente ordinanza.

5. L'appellata si è costituita ed ha chiesto che il gravame sia respinto.

5.1. In via preliminare, ella ha eccepito l'inammissibilità del motivo d'appello sulla insussistenza della giurisdizione amministrativa, sotto svariati profili:

a) in primo luogo, perché il Comune di Numana, decidendo di non costituirsi nel primo grado del giudizio e sollevando soltanto in appello la questione di giurisdizione, le avrebbe sostanzialmente sottratto la possibilità di svolgere le proprie difese nel corso del giudizio di primo grado;

b) in secondo luogo, perché l'eccezione di difetto di giurisdizione sarebbe stata sollevata per la prima volta in appello, in violazione del divieto dei nova in appello, previsto dall'art. 104, comma 1, c.p.a.;

c) in terzo luogo, perché il motivo sarebbe infondato, attenendo la controversia ad un tipico caso di illegittimo esercizio del potere amministrativo accertato con efficacia di giudicato da una sentenza di annullamento di atti autoritativi, sicché la connessa e conseguenziale domanda risarcitoria sarebbe proponibile dinanzi, nuovamente, al giudice amministrativo.

5.2. Ancora in via preliminare, l'appellata ha chiesto che sia ravvisata la tempestività del ricorso di primo grado, perché la sospensione feriale dei termini si applica a tutti i termini processuali, eccetto quelli espressamente esclusi, tra i quali ultimi non è annoverato quello previsto dall'art. 30 c.p.a.

5.3. Nel merito, l'appellata ha contestato in modo articolato le deduzioni del Comune appellante circa l'assenza degli elementi costitutivi dell'illecito ed ha chiesto la conferma della condanna disposta dalla sentenza impugnata.

6. Le parti hanno ulteriormente insistito sulle rispettive tesi difensive, mediante il deposito di documenti, di memorie integrative e di replica.

7. All'udienza pubblica del 4 marzo 2021, la causa è stata discussa dalle parti ed è stata trattenuta in decisione dalla Sezione.

8. In via preliminare, vanno esaminate le eccezioni con cui la parte appellata ha contestato sotto diversi profili, sia di rito sia di merito, l'ammissibilità del motivo formulato dal Comune appellante, sulla insussistenza della giurisdizione amministrativa.

9. Più nel dettaglio, ritiene il Collegio che non sia fondata l'eccezione dell'appellata, secondo la quale ella avrebbe 'perduto' un intero grado del giudizio (quello di primo grado) per controdedurre sul prospettato difetto di giurisdizione, in considerazione del fatto che:

a) rientra nella legittima facoltà processuale della parte intimata di difendersi o meno nel corso del giudizio amministrativo di primo grado;

b) l'appello al Consiglio di Stato, nei limiti dell'effetto devolutivo e delle preclusioni e delle decadenze già verificatesi, rappresenta un mezzo di gravame e non un mero mezzo di impugnazione, sicché l'intera materia del contendere è rimessa all'intero giudizio in sede d'appello;

c) il soccombente in primo grado, anche se non si è costituito nel relativo giudizio, con l'atto d'appello può formulare tutte le sue difese di rito e di merito, al fine di ottenere la riforma della sentenza impugnata;

d) l'art. 9 del c.p.a. disciplina specificamente i limiti al rilievo officioso del difetto di giurisdizione da parte del Consiglio di Stato ("Nei giudizi di impugnazione è rilevato se dedotto con specifico motivo avverso il capo della pronuncia impugnata che, in modo implicito o esplicito, ha statuito sulla giurisdizione");

e) il giudicato sulla questione di giurisdizione si forma soltanto all'esito dell'esperimento (o della decorrenza dei termini) dei mezzi di impugnazione previsti dall'ordinamento processuale e rispetto alla sua formazione non ha rilevanza il fatto che la parte intimata non si sia costituita nel primo grado del giudizio.

Anche l'eccezione concernente l'asserita violazione del divieto dei cd nova in appello non è fondata. L'ambito di efficacia oggettiva entro cui opera l'istituto in questione riguarda il divieto per le parti di ampliare le difese articolate nel precedente grado del giudizio, poiché la formazione della materia del contendere è rimessa al potere dispositivo delle parti secundum alligata et probata.

Ne consegue che la questione sulla insussistenza della giurisdizione amministrativa ben poteva essere formulata per la prima volta dal Comune in appello per rimuovere la sua soccombenza, così come espressamente consentito dall'art. 9 del c.p.a., pur in assenza della sua costituzione nel primo grado del giudizio.

Il primo motivo d'appello risulta dunque ammissibile.

10. L'ultima questione preliminare da esaminare – sollevata dall'appellata – afferisce alla questione se sia fondata la deduzione del Comune, per la quale sussisterebbe la giurisdizione del giudice civile sulla controversia de qua.

10.1. Prima di affrontare tale questione di giurisdizione, che rappresenta l'oggetto del primo quesito sottoposto alla valutazione della Adunanza Plenaria, la Sezione rileva che vada esaminato il motivo d'appello, secondo cui si dovrebbe rilevare la tardività del ricorso di primo grado.

10.2. A questo proposito va rilevato che l'accertamento dei presupposti processuali riguarda, nell'ordine, la giurisdizione, la competenza, la capacità delle parti, lo ius postulandi, la ricevibilità e la eventuale rimessione in termini, il contraddittorio e l'estinzione del giudizio, mentre l'accertamento delle condizioni dell'azione concerne l'interesse ad agire, il titolo o la legittimazione al ricorso, la legitimatio ad causam (v. la sentenza dell'Adunanza Plenaria n. 5 del 2015).

Ciò significa che in linea di principio si dovrebbe definire con priorità la questione sulla sussistenza o meno della giurisdizione amministrativa.

10.3. Nel caso di specie, tuttavia, la Sezione ritiene che vada decisa con priorità la questione sulla ricevibilità del ricorso di primo grado, il cui superamento consente di devolvere all'esame dell'Adunanza Plenaria la specifica questione di giurisdizione.

10.3. Ad avviso della Sezione, la deduzione del Comune appellante – sulla tardività del ricorso di primo grado – non è fondata e va, pertanto, respinta.

L'art. 30, comma 5, del c.p.a. dispone che "Nel caso in cui sia stata proposta azione di annullamento la domanda risarcitoria può essere formulata nel corso del giudizio o, comunque, sino a centoventi giorni dal passaggio in giudicato della relativa sentenza".

Gli atti impugnati dalla vicina – la variante urbanistica ed i permessi di costruire – sono stati annullati dal TAR per le Marche con la sentenza n. 630 del 2011, confermata dal Consiglio di Stato con la sentenza n. 3114 del 2014, pubblicata in data 19 giugno 2014 e passata in giudicato, a seguito dello spirare dei termini previsti per la sua impugnazione (con ricorso per revocazione o per cassazione), in data 3 febbraio 2015.

Il ricorso con cui l'appellata ha formulato la domanda di risarcimento del danno è stato portato alla notificazione in data 2 dicembre 2014, che si è perfezionata il successivo 3 dicembre 2014 (v. la cartolina di ricevimento allegata al ricorso di primo grado), ben prima del passaggio in giudicato della sentenza recante l'annullamento degli atti, dunque nel rispetto del termine di decadenza di 120 giorni, previsto dal citato art. 30, comma 5, del c.p.a.

Dagli atti processuali non risulta, invece, che la sentenza di questa Sezione pubblicata il 19 giugno 2014 sia stata oggetto di notificazione a cura della parte, circostanza che avrebbe determinato l'applicazione del termine breve di sessanta giorni per il suo passaggio in cosa giudicata e, dunque, il necessario ricalcolo del termine per la proposizione tempestiva del ricorso ai sensi dell'art. 30, comma 5, del c.p.a.

Di conseguenza, quand'anche si ritenga che il comma 5 riguardi qualsiasi domanda risarcitoria formulata dopo una sentenza di annullamento (non solo quella del ricorrente vittorioso, ma anche quella del controinteressato – o suo avente causa – soccombente), il termine da esso previsto risulta rispettato.

11. Si può dunque passare ad esporre le ragioni della rimessione all'Adunanza plenaria, ai sensi dell'art. 99 del codice del processo amministrativo.

12. La questione in contestazione tra le parti riguarda l'individuazione del giudice (civile o amministrativo) fornito di giurisdizione sulla domanda di risarcimento del danno proposta dal destinatario di una favorevole variante urbanistica e dei conseguenti 'provvedimenti ampliativi', per i pregiudizi conseguenti all'annullamento dei medesimi provvedimenti, disposto dal giudice amministrativo in accoglimento di un altrui ricorso.

13. La Sezione ritiene opportuno che sulla questione si pronunzi con la sua istituzionale autorevolezza l'Adunanza plenaria, poiché non vi sono in materia univoci orientamenti delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione e delle Sezioni giurisdizionali del Consiglio di Stato.

14. Al riguardo, la Sezione preliminarmente rileva che la questione di principio riguarda non solo i casi in cui in una materia sussiste la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo (nella specie, la controversia riguarda le conseguenze dell'annullamento di atti di pianificazione e di permessi di costruire, dunque di atti emanati nelle materie dell'urbanistica e dell'edilizia), ma anche i casi in cui sussiste la giurisdizione amministrativa di legittimità, quando il soggetto controinteressato nel processo amministrativo – una volta che si sia determinata la soccombenza 'sua e dell'Amministrazione' con l'annullamento di un favorevole atto impugnato – intenda ottenere dall'Amministrazione medesima un risarcimento del danno, proprio perché è stato emanato il provvedimento per lui favorevole, ma che poi è stato annullato, perché risultato illegittimo.

15. Sulla questione di giurisdizione in esame si sono funditus pronunciate le tre ordinanze nn. 6594, 6595 e 6596 del 2011 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che hanno affermato la giurisdizione del giudice civile nelle controversie avente per oggetto le domande risarcitorie formulate:

– dal beneficiario di una concessione edilizia poi legittimamente annullata in sede di autotutela, il quale lamentava la lesione di un suo affidamento (si tratta della ordinanza n. 6594 del 2011);

– da chi aveva ottenuto dapprima una attestazione sull'edificabilità di un'area (utile per valutare la convenienza di un acquisto, rivelatasi insussistente) e poi una concessione edilizia legittimamente annullata in sede giurisdizionale, il quale anche in tal caso lamentava la lesione di un suo affidamento (si tratta della ordinanza n. 6595 del 2011);

– da chi aveva ottenuto una aggiudicazione di una gara d'appalto di un pubblico servizio, annullata in sede giurisdizionale, il quale anche in tal caso lamentava la lesione di un suo affidamento (si tratta della ordinanza n. 6596 del 2011).

16. Con tali ordinanze, le Sezioni Unite:

– hanno superato il proprio precedente orientamento, per il quale – per la sussistenza della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativa – rileva la riconducibilità della controversia ad una delle materie indicate dalla legge, rientrandovi anche tutte le controversie di natura risarcitoria (v. la sentenza n. 8511 del 2009);

– hanno evidenziato che chi aveva proposto le domande risarcitorie non poneva in discussione la legittimità degli atti di annullamento (in via amministrativa o giurisdizionale) di quelli ampliativi della loro sfera giuridica (questione ovviamente esaminabile dal giudice avente giurisdizione sugli atti autoritativi, e cioè dal giudice amministrativo, che peraltro in almeno due dei casi sopra indicati aveva annullato gli atti impugnati), ma lamentava la 'lesione dell'affidamento' riposto nella legittimità degli atti annullati e chiedeva il risarcimento dei danni subiti per aver orientato sulla base di questi le proprie scelte negoziali o imprenditoriali;

– hanno ritenuto che sarebbe ravvisabile un 'diritto all'integrità del patrimonio', la cui lesione, cagionata con la 'lesione dell'affidamento', determinerebbe la sussistenza della giurisdizione del giudice civile.

17. Peraltro, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno poi affermato principi anche divergenti da quelli posti a base delle citate ordinanze del 2011.

18. Alcune pronunce (nn. 17586/2015, 12799/2017, 15640/2017, 19171/2017, 1654/2018, 4996/2018, 22435/2018, 32365/2018, 4889/2019, 6885/2019 e 12635/2019) si sono poste in linea di continuità con le ordinanze del 2011 ed hanno affermato che:

a) la controversia sulla domanda risarcitoria formulata da chi abbia fatto 'incolpevole affidamento' su di un provvedimento ampliativo della propria sfera giuridica, successivamente annullato,

rientrerebbe nella giurisdizione del giudice civile, perché avrebbe ad oggetto la lesione non già di un interesse legittimo, bensì di un diritto soggettivo;

b) tale diritto sarebbe quello alla 'conservazione dell'integrità del patrimonio', leso dalle scelte compiute confidando nella legittimità del provvedimento amministrativo poi annullato.

19. Altre pronunce delle Sezioni Unite, invece, hanno affermato la sussistenza della giurisdizione amministrativa:

– per Sez. Un., n. 8057 del 2016, «l'azione amministrativa illegittima – composta da una sequela di atti intrinsecamente connessi – non può essere scissa in differenti posizioni da tutelare, essendo controverso l'agire provvedimentoale nel suo complesso, del quale l'affidamento costituisce un riflesso, privo di incidenza sulla giurisdizione»;

– per Sez. Un., n. 13454 del 2017, «la giurisdizione esclusiva prevede la cognizione, da parte del giudice amministrativo, sia delle controversie relative ad interessi legittimi della fase pubblicistica, sia delle controversie di carattere risarcitorio originate dalla caducazione di provvedimenti della fase predetta, realizzandosi quella situazione d'interferenza tra diritti ed interessi, tra momenti di diritto comune e di esplicazione del potere che si pongono a fondamento costituzionale delle aree conferite alla cognizione del giudice amministrativo, riguardo ad atti e comportamenti assunti prima dell'aggiudicazione o nella successiva fase compresa tra l'aggiudicazione e la mancata stipula del contratto»;

– per Sez. Un., n. 13194 del 2018, i principi fissati nelle ordinanze del 2011 non sono applicabili quando non vi sia stato un provvedimento ampliativo della altrui sfera giuridica.

20. Come si è già sopra evidenziato, il contrasto di vedute sulla questione si è verificato anche nell'ambito della giurisprudenza amministrativa.

Di tale contrasto ha dato conto esaurientemente l'ordinanza n. 2013 del 2021 della Sezione Seconda del Consiglio di Stato, riguardante una domanda risarcitoria conseguente all'annullamento in sede giurisdizionale di un provvedimento ampliativo, in materia di governo del territorio.

Tale ordinanza ha riscontrato "un contrasto giurisprudenziale in punto di giurisdizione all'interno del Consiglio di Stato, atteso che in alcune pronunce (*cf.* Consiglio di Stato, sezione V, sentenza 27 settembre 2016, n. 3997; Consiglio di Stato, sezione IV, sentenze 25 gennaio 2017, n. 293, e 20 dicembre 2017, n. 5980; Consiglio di Stato, sezione VI, 13 agosto 2020, n. 5011) si è aderito alla traiettoria argomentativa sostenuta dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, con le ordinanze del 32 marzo 2011, numeri 6594, 6595 e 6596, e con altre ordinanze (4 settembre 2015, n. 17586, 22 maggio 2017, n. 12799; 22 giugno 2017, n. 15640, 2 agosto 2017, n. 19171, 23 gennaio 2018, n. 1654, 2 marzo 2018, n. 4996, 24 settembre 2018, n. 22435, 13 dicembre 2018, n. 32365, 19 febbraio 2019, n. 4889, 8 marzo 2019, n. 6885, 13 maggio 2019, n. 12635, e 28 aprile 2020, n. 8236) si è affermato che la domanda risarcitoria proposta nei confronti della pubblica amministrazione per i danni subiti dal privato che abbia fatto incolpevole affidamento su un provvedimento ampliativo illegittimo rientra nella giurisdizione ordinaria (anche nelle materie rientranti nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo), non trattandosi di una lesione dell'interesse legittimo pretensivo del danneggiato (interesse soddisfatto, seppur in modo illegittimo), ma di una lesione del diritto soggettivo alla sua integrità patrimoniale oppure (più recentemente) di una lesione all'affidamento incolpevole quale situazione giuridica soggettiva autonoma, dove l'esercizio del potere amministrativo non rileva in sé, ma per l'efficacia causale del danno-evento.

Per contro, in altre pronunce (*cf.* Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza 23 febbraio 2015, n. 857; T.a.r. Abruzzo, Sezione di Pescara, 20 giugno 2012, n. 312) si è affermato che, nelle materie di giurisdizione amministrativa esclusiva, le domande relative al risarcimento del danno da lesione dell'affidamento riposto sulla legittimità dei provvedimenti successivamente annullati rientrerebbero nell'ambito della cognizione del giudice amministrativo; in tal senso si sono peraltro espresse le sezioni unite della Corte di cassazione con le ordinanze 21 aprile 2016, n. 8057, e 29 maggio 2017, n. 13454 (per l'ipotesi di annullamento in autotutela di provvedimento di affidamento di servizio pubblico)".

21. Così delineate le diverse posizioni della giurisprudenza, vanno esposti gli argomenti formulati a sostegno dell'uno o dell'altro indirizzo interpretativo.

22. Più in particolare, a sostegno del 'primo orientamento' sulla sussistenza della giurisdizione civile,

la ratio decidendi seguita negli anni dalle Sezioni Unite è stata così compendiata dalla ordinanza n. 8236 del 2020:

- “la giurisdizione amministrativa presuppone l’esistenza di una controversia sul legittimo esercizio di un potere autoritativo lesivo di un interesse del singolo ed è preordinata ad apprestare tutela (cautelare, cognitoria ed esecutiva) contro l’agire pubblicistico della pubblica amministrazione;
- l’attribuzione al giudice amministrativo del potere di condannare l’amministrazione al risarcimento del danno conseguente al modo in cui essa ha esercitato il potere tende a rendere piena ed effettiva la tutela del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione, concentrando innanzi al giudice amministrativo non solo la fase del controllo di legittimità dell’azione amministrativa, ma anche quella del risarcimento del danno; tale attribuzione, tuttavia, non individua una nuova materia attribuita alla giurisdizione del giudice amministrativo (quest’ultima affermazione risale, peraltro, a C. cost. n. 204/2004 § 3.4.1)”;
- “l’attribuzione al giudice amministrativo della tutela risarcitoria costituisce, quindi, uno strumento ulteriore, complementare rispetto alla tradizionale tutela demolitoria, per rendere giustizia al cittadino nei confronti della pubblica amministrazione”;
- “il presupposto perché si possa predicare la sussistenza della giurisdizione amministrativa, tuttavia, è che il danno di cui si chiede il risarcimento nei confronti della pubblica amministrazione sia causalmente collegato alla illegittimità del provvedimento amministrativo; in altri termini, che la causa petendi dell’azione di danno sia la illegittimità del provvedimento della pubblica amministrazione”;
- “esula, pertanto, dalla giurisdizione amministrativa la domanda con cui il destinatario di un provvedimento illegittimo ampliativo della sua sfera giuridica chieda il risarcimento del danno subito a causa della emanazione e del successivo annullamento (ad opera del giudice o della stessa pubblica amministrazione, in via di autotutela) di tale provvedimento; la causa petendi di detta domanda, infatti, non è la illegittimità del provvedimento amministrativo, bensì la lesione dell’affidamento dell’attore nella legittimità del medesimo”.

23. Per l’opposto ‘secondo orientamento’, tali considerazioni non applicano correttamente né il nesso di presupposizione logico-giuridica tra le premesse e le conclusioni, né il rapporto di causa/effetto tra la causa petendi e le conseguenze dell’annullamento del provvedimento favorevole a chi poi proponga la domanda risarcitoria.

Tale orientamento condivide le prime tre affermazioni enunciate dalle Sezioni Unite, sopra riportate al § 22.

Nella sostanza, la condivisione delle relative affermazioni si basa su due principi incontrovertibili, evincibili anche dalle disposizioni del codice del processo amministrativo (nelle quali sono state trasfuse le univoche statuizioni della Corte Costituzionale), e cioè che:

- a) la giurisdizione amministrativa postula che vi sia controversia sul legittimo esercizio o sul mancato esercizio di un potere autoritativo lesivo di una situazione soggettiva (v. l’art. 7 del c.p.a.);
- b) la tutela risarcitoria costituisce una tecnica di tutela delle situazioni soggettive, complementare o alternativa rispetto a quella demolitoria, e non già un’ulteriore materia da ripartire tra i giudici (v. le sentenze n. 204 del 2004 e n. 191 del 2006 della Corte Costituzionale).

24. Il ‘secondo orientamento’ non condivide, invece, l’affermazione secondo cui esulerebbe dalla giurisdizione amministrativa la domanda con cui il destinatario di un provvedimento per lui favorevole – ma illegittimo – chieda il risarcimento del danno subito conseguente alla sua emanazione e al suo successivo annullamento (disposto in sede giurisdizionale o amministrativa).

25. La critica principale si appunta sulla inversione logica che si verrebbe ad operare tra la causa petendi della domanda risarcitoria e la natura dell’illegittimità amministrativa perpetrata, e dunque, in definitiva, sul rapporto tra causa ed effetto.

In altre parole, secondo questo diverso indirizzo ermeneutico, la causa petendi della domanda risarcitoria non potrebbe essere ‘appiattita’ sulla tradizionale distinzione, nell’ambito degli interessi legittimi, tra interesse pretensivo e interesse oppositivo, come se l’interesse del privato alla legittimità dell’azione amministrativa potesse essere ridotto, nell’ambito di quello pretensivo, alla distinzione tra il conseguimento legittimo dell’atto (non vi è dubbio che ciò debba sempre essere, se non altro per il principio di legalità amministrativa), e il suo successivo mantenimento, trascurando

del tutto il nesso relazionale all'interno del quale si svolge il rapporto giuridico procedimentale tra Amministrazione pubblica e privato.

26. Occorre dunque approfondire la questione sulla posizione giuridica di chi entri in relazione con l'Amministrazione pubblica, attraverso un rapporto proceduralizzato.

Al riguardo, il primo indirizzo ha dato rilievo ad una situazione soggettiva creata ad hoc, dapprima identificata nel 'diritto alla conservazione del patrimonio' e poi, melius re perpensa, rinominata come 'diritto alla tutela dell'affidamento'.

Più in particolare, sono state le stesse Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 8236 del 2020, a ritornare sulle proprie definizioni e a superare l'invalso convincimento che – per le precedenti pronunce delle Sezioni Unite – rintracciava la situazione soggettiva del privato lesa dalla delusione delle aspettative generate dal comportamento della pubblica amministrazione nel 'diritto soggettivo alla conservazione dell'integrità del patrimonio'.

Secondo l'ordinanza in commento, "il patrimonio di un soggetto è l'insieme di tutte le situazioni soggettive, aventi valore economico, che al medesimo fanno capo. La conservazione dell'integrità del patrimonio, pertanto, altro non è che la conservazione di ciascuno dei diritti, e delle altre situazioni soggettive attive, che lo compongono. La nozione di "diritto alla conservazione dell'integrità del patrimonio" risulta dunque, in definitiva, priva di consistenza autonoma, risolvendosi in una formula descrittiva che unifica in una sintesi verbale la pluralità delle situazioni soggettive attive che fanno capo ad un soggetto. Va invece ribadito che la situazione soggettiva lesa a cui si riferiscono i principi affermati nelle ordinanze nn. 6594, 6595 e 6596 del 2011 e in quelle successive conformi – a cui queste Sezioni Unite intendono dare conferma e seguito – si identifica nell'affidamento della parte privata nella correttezza della condotta della pubblica amministrazione".

Al di là dell'avvenuta rinomenclatura, queste osservazioni – che mirano a supportare il 'primo orientamento' – si sono basate su ulteriori considerazioni di natura sostanziale e processuale.

Sul piano sostanziale, le Sezioni Unite non hanno attribuito rilievo alle posizioni giuridiche soggettive riconducibili alla dinamicità del procedimento amministrativo, nel rapporto tra chi abbia chiesto ed ottenuto il provvedimento e l'Amministrazione pubblica, ed hanno individuato uno distinto titolo giuridico 'dell'obbligazione', considerando rilevante l'art. 1173 del codice civile, per il quale "Le obbligazioni derivano da contratto, da fatto illecito, o da ogni altro o fatto idoneo a produrle in conformità dell'ordinamento giuridico".

Nel richiamare categorie, istituti e figure soggettive del diritto civile, questo distinto titolo giuridico è stato fatto discendere (come già prima evidenziato, prima sub specie del 'diritto alla conservazione del patrimonio', poi come 'diritto connesso al legittimo affidamento') dal principio generale del *neminem laedere*.

Sul piano processuale, invece, il considerare irrilevante il nesso sussistente tra l'interesse legittimo del privato – l'avvenuto esercizio del potere e la posizione giuridica dell'eventuale controinteressato che abbia ottenuto l'annullamento del provvedimento in sede giurisdizionale – ha indotto le Sezioni Unite a ravvisare una distinta situazione soggettiva devoluta alla giurisdizione del giudice civile.

27. La Sezione – nel rimettere all'esame dell'Adunanza Plenaria la questione di giurisdizione – ritiene che in linea di principio si dovrebbe affermare la sussistenza della giurisdizione amministrativa, ai sensi degli articoli 7 e 133 del codice del processo amministrativo, potendo non risultare convincenti le considerazioni sostanziali e quelle processuali poste a base del 'primo orientamento'.

28. Per quanto concerne il piano sostanziale, non può essere sottovalutata la natura tipicamente relazionale dell'interesse legittimo pretensivo, e cioè della posizione (che come l'interesse legittimo oppositivo o difensivo) correlativa all'esercizio pur illegittimo del pubblico potere.

28.1. L'interesse legittimo pretensivo esprime, ad un tempo, sia l'interesse sostanziale rappresentato dalla pretesa ad ottenere un 'bene della vita', sia l'interesse procedimentale per cui il provvedimento finale sia emanato seguendo il procedimento previsto dalla legge.

Non si tratta di un mero interesse 'occasionalmente protetto' (adoperando una espressione tipica degli albori della giustizia amministrativa), cioè protetto per il tramite della tutela primaria della legalità amministrativa, bensì di una situazione giuridica immediata, diretta, concreta e personale del privato (per i relativi approfondimenti, v. anche la sentenza n. 7 del 2021 dell'Adunanza Plenaria).

Può risultare dunque artificioso il sovrapporre a una tale posizione giuridica soggettiva – riferibile ad un rapporto di diritto pubblico tra il richiedente e l'Amministrazione – una diversa situazione sostanziale (da richiamare per individuare una 'diversa' giurisdizione), basata sul principio del *neminem laedere* (il cui ambito di efficacia prescinde dalla esistenza di un preesistente rapporto tra danneggiante e danneggiato) o anche su un 'contatto sociale' (categoria che può giustificare nell'ambito della giurisdizione civile la soluzione secondo giustizia di determinate tipologie di controversie senza alterare i criteri di riparto della giurisdizione, ma che di per sé è incongruamente richiamata quando si tratti dell'esercizio o del mancato esercizio del pubblico potere, come ha chiaramente evidenziato anche la citata sentenza n. 7 del 2021 dell'Adunanza Plenaria).

28.2. In quest'ottica prospettica, per considerazioni sistematiche la Sezione ritiene che l'interesse pretensivo risulta di per sé lesivo quando l'Amministrazione emana il diniego avente natura autoritativa, ovvero resta inerte (risultando illogico e in contrasto con la legge n. 241 del 1990 il ritenere che nel corso del procedimento l'inerzia dell'attività amministrativa – disciplinata dalle leggi amministrative sostanziali e processuali – sia definibile come un comportamento sottoposto al diritto privato).

L'interesse pretensivo:

- costituisce il presupposto logico-giuridico del diritto che poi vanta il richiedente, qualora in accoglimento della istanza vi sia il rilascio di un permesso, di una concessione, di una licenza o di un altro atto abilitativo 'comunque denominato';
- ridiventa configurabile, allorquando l'Amministrazione in sede di autotutela o il giudice in sede giurisdizionale abbia annullato l'atto abilitativo, estinguendo di conseguenza quel diritto di per sé configurabile solo quando l'atto abilitativo favorevole risulti ancora efficace.

In altri termini, quando è annullato (in sede amministrativa o giurisdizionale) il provvedimento favorevole, il più delle volte l'istanza originaria del richiedente non può che risultare infondata e va respinta.

Nella prassi, quando l'Amministrazione dapprima accoglie una istanza e poi annulla il titolo abilitativo perché risultato illegittimo, il secondo provvedimento comporta – anche se ciò non è esplicitato *expressis verbis* – il rigetto della istanza medesima.

Lo stesso avviene in sostanza quando sia rilasciato un atto abilitativo (ad esempio, un permesso di costruire) e questo sia annullato dal giudice amministrativo su istanza di chi vi abbia interesse (ad esempio, 'del vicino', come è avvenuto nel caso della variante urbanistica e dei permessi rilasciati dal Comune di Numana).

In tal caso, nella prassi l'annullamento dell'espresso titolo abilitativo da parte del giudice amministrativo, in accoglimento del ricorso di chi vi abbia interesse, non sempre è seguito da un formale ed espresso ulteriore provvedimento negativo, di rigetto della originaria istanza.

Infatti, a seconda dei casi, l'annullamento del titolo abilitativo da parte del giudice può comportare sia la rinnovazione del procedimento e il rilascio di un ulteriore titolo abilitativo (se ne sussistono tutti i presupposti), oppure la sostanziale fine della vicenda, perché dalla sentenza del giudice amministrativo si desume che il vizio dell'atto abilitativo è di per sé insanabile, pur se un formale diniego non è emanato dopo la sentenza di annullamento.

Ciò che rileva, sul piano sostanziale, è il fatto che – con l'annullamento dell'atto abilitativo – non sussiste più il diritto in precedenza sorto e torna ad esservi un interesse pretensivo che però non può più essere soddisfatto, quando un tale esito sia desumibile dalla sentenza del giudice amministrativo (di cui può anche prendere atto un ulteriore provvedimento, questa volta negativo, conseguente all'annullamento dell'atto abilitativo precedente).

28.3. Allorquando sia stato annullato l'atto abilitativo e dunque non sia più configurabile il diritto ad esso conseguente, l'originario richiedente torna ad essere titolare di un interesse legittimo.

In fondo, si tratta del ripristino della dinamica delle posizioni giuridiche, già segnalata dalla Seconda Sezione, con l'ordinanza n. 2013 del 2021: il ricorrente ed il controinteressato, beneficiario in quanto tale dell'atto abilitativo impugnato, sono titolari di contrapposti interessi legittimi nel corso del procedimento, sicché – una volta che la sentenza amministrativa abbia annullato il titolo abilitativo – il controinteressato non risulta più titolare del diritto che era sorto con l'atto ormai annullato.

In altri termini, il controinteressato soccombente va qualificato come titolare di una posizione

soggettiva contrapposta e speculare a quella del ricorrente vittorioso, in un quadro nel quale tra di loro e nei confronti dell'Amministrazione non vi sono diritti soggettivi da fare valere.

28.4. Qualora il controinteressato soccombente nel giudizio di legittimità intenda formulare una domanda risarcitoria nei confronti dell'Amministrazione anch'essa soccombente, la relativa causa petendi riguarda proprio il come è stato in precedenza esercitato il potere amministrativo e si deve verificare se il vizio dell'atto – oltre ad aver comportato il suo annullamento – deve avere conseguenze sul piano risarcitorio.

Come ha evidenziato la Corte Costituzionale con le sentenze n. 292 del 2000 (§ 3.3.), n. 204 del 2004 (§ 3.4.1.) e n. 191 del 2006 (4.2.), la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, per il caso di domanda risarcitoria della lesione arrecata all'interesse legittimo, si giustifica poiché la pretesa risarcitoria consiste in un rimedio ulteriore, che l'ordinamento ormai riconosce, quando è stato leso l'interesse legittimo.

28.5. Per un principio di simmetria, la lesione arrecata all'interesse legittimo è configurabile sia quando l'istanza non sia accolta e vi sia un diniego poi annullato su ricorso del richiedente, sia quando l'istanza sia accolta e il titolo abilitativo sia annullato su ricorso di chi vi abbia interesse.

In entrambi i casi, non sono ravvisabili (ab origine o a seguito dell'atto o della sentenza di annullamento) diritti soggettivi e rileva l'art. 7, comma 1, del codice del processo amministrativo, per il quale 'sono devolute alla giurisdizione amministrativa le controversie, nelle quali si faccia questione di interessi legittimi e, nelle particolari materie indicate dalla legge, di diritti soggettivi, concernenti l'esercizio o il mancato esercizio del potere amministrativo, riguardanti provvedimenti, atti, accordi o comportamenti riconducibili anche mediamente all'esercizio di tale potere, posti in essere da pubbliche amministrazioni'.

Il comma 1 si è espressamente riferito alle controversie 'concernenti l'esercizio o il mancato esercizio del potere amministrativo' e risulta dunque testualmente applicabile a tutte le controversie che sorgono quando vi sia stato l'esercizio del pubblico potere e vi sia chi si dolga del suo illegittimo esercizio.

28.6. L'art. 7 – anche per le considerazioni poste a base delle sentenze n. 204 del 2004 e n. 191 del 2006 della Corte Costituzionale – si ispira al principio per il quale il giudice amministrativo è il 'giudice naturale dell'esercizio della funzione pubblica', esercizio che con evidenza vi è non solo quando un diniego illegittimamente respinga una istanza, ma anche quando un illegittimo titolo abilitativo accolga l'istanza.

28.7. Ragionando diversamente, si produrrebbe un ingiustificato e irragionevole scollamento tra fatto e diritto, tra procedimento e processo, sottraendo al giudice amministrativo – che per l'art. 103 della Costituzione conosce degli interessi legittimi – una parte fondamentale dell'agire amministrativo, e cioè quello autoritativo manifestatosi attraverso provvedimenti favorevoli al richiedente, ma giuridicamente non rispettosi del paradigma legale.

Sotto tale profilo, va rimarcato che l'art. 103 della Costituzione – anche sulla base dei lavori della Assemblea Costituente – ha attribuito uno specifico significato tecnico-giuridico alla nozione di interesse legittimo, la quale – quando si tratti dello svolgimento dell'azione amministrativa e degli atti autoritativi – non può essere elusa sulla base di ricostruzioni teoriche che vi soprappongano diritti in realtà non qualificati come tali dalla legge.

28.8. In altre parole, la pretesa risarcitoria – quando si basa su quanto è accaduto in sede di esercizio del potere amministrativo 'autoritativo' o nel corso del procedimento amministrativo – non è riconducibile ad un comportamento o a una condotta di rilievo privatistico o svolta 'in via di mero fatto' e che potrebbe essere serbata da un quisque de populo in spregio al principio del *neminem laedere*, ma si duole dell'esercizio (o del mancato esercizio) del potere amministrativo, disciplinato dal diritto pubblico:

- a) sotto l'aspetto soggettivo, si tratta di provvedimenti e di attività della pubblica Amministrazione;
- b) sotto l'aspetto oggettivo, si tratta di poteri disciplinati dalla legge n. 241 del 1990 e dalle altre leggi amministrative;
- c) sotto l'aspetto funzionale, si tratta di verificare le conseguenze dell'illegittimo esercizio del potere.

Sotto l'aspetto normativo, la domanda risarcitoria – nel caso in esame – si basa non sulla illiceità

di un 'comportamento' (comunque riconducibile all'esercizio del potere), bensì sull'emanazione sia pure illegittima del provvedimento autoritativo, con la conseguente applicazione dell'art. 7, comma 1, e dell'art. 133, comma 1, lettera f), del codice del processo amministrativo, per il quale sussiste la giurisdizione esclusiva sulla medesima domanda risarcitoria: è ben difficile sostenere che la domanda risarcitoria non abbia per 'oggetto' il 'come' sia stato esercitato il potere amministrativo con il provvedimento annullato (e nella materia urbanistica, nel caso in esame), per i chiari enunciati dell'art. 7 e dell'art. 133 sopra richiamati.

29. A questo proposito, la menzionata ordinanza n. 2013 del 2021 della Sezione Seconda del Consiglio di Stato ha già osservato che è prioritario qualificare l'illecito in senso logico ed eziologico, anziché in senso meramente cronologico ("atteso che l'ordinamento attribuisce, in ossequio al principio di effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, alla cognizione del giudice amministrativo tutti gli strumenti processuali idonei a tutelare la posizione lesa dall'esercizio dei pubblici poteri di cui è titolare l'amministrazione e che la circostanza che il danno non sia direttamente cagionato dal provvedimento, ma derivi dal suo annullamento, attiene soltanto al piano cronologico e non, per contro, a quello logico ed eziologico, stante la riconducibilità diretta del pregiudizio al provvedimento amministrativo").

29.1. Il criterio di riparto della giurisdizione, che trascina con sé la cognizione sull'azione risarcitoria intesa come tecnica di tutela e non come autonoma materia a sua volta da ripartire, non si basa sulla satisfattività o meno della situazione soggettiva, ma sulla sua natura giuridica ("In sostanza, l'orientamento favorevole alla giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria si basa sul presupposto per cui vi sarebbe l'interesse legittimo soltanto a fronte della illegittima negazione di un bene della vita e non dinanzi all'illegittimo – e, pertanto, necessariamente instabile – riconoscimento di siffatto bene. Quest'impostazione, tuttavia, non appare in sintonia con il generale criterio di riparto sancito dalla Costituzione che non condiziona la natura delle situazioni soggettive (diritto soggettivo/interesse legittimo), rilevante per la concreta applicazione del criterio, al carattere satisfattivo o non satisfattivo del provvedimento amministrativo").

29.2. Il giusto processo, tra i suoi principali corollari, ha il principio della concentrazione delle tutele.

"Inoltre l'opposta soluzione potrebbe condurre ad esiti disarmonici, atteso che, in base ad essa, laddove il risarcimento venga chiesto dal controinteressato – titolare di un interesse legittimo speculare a colui che ha ottenuto dalla pubblica amministrazione – per i danni causatigli da un provvedimento illegittimo vi sarebbe giurisdizione del giudice amministrativo su tale domanda, mentre, qualora la domanda risarcitoria sia avanzata dal soggetto destinatario del medesimo illegittimo provvedimento (a lui favorevole), la giurisdizione si radicherebbe presso l'autorità giudiziaria ordinaria. Da uno stesso giudizio dinanzi al giudice amministrativo sul provvedimento, conclusosi con pronuncia caducatoria, potrebbero, quindi, gemmare due differenti domande risarcitorie, vagliate da due differenti plessi giurisdizionali, il che non sembra conforme alla coerenza del sistema processuale, nonché al principio di parità di trattamento e di concentrazione delle tutele, considerato peraltro che la Corte costituzionale, con la sentenza 15 luglio 2016, n. 179, ha precisato che «l'ordinamento non conosce materie "a giurisdizione frazionata", in funzione della differente soggettività dei contendenti».

29.3. In altri termini, ragioni di coerenza sistematica – di per sé rilevanti anche per ravvisare la ragionevolezza delle soluzioni legislative (o delle loro esegesi), ponendosi altrimenti serie questioni di legittimità costituzionale con riferimento agli articoli 3, 97 e 103 della Costituzione – sembrano imporre di ritenere che – una volta annullato un atto abilitativo – il giudice amministrativo ha giurisdizione su ogni domanda risarcitoria proposta nei confronti dell'Amministrazione:

– quella formulata da quel vicino che impugni il permesso di costruire (con il medesimo ricorso introduttivo o con una domanda proposta dopo la sentenza di annullamento);

– quella formulata dal titolare del permesso di costruire, che sia la parte controinteressata nel giudizio di cognizione proposto contro tale provvedimento (con un ricorso incidentale condizionato all'accoglimento eventuale dalla domanda di annullamento o – come nel caso di specie – con un ricorso autonomo dopo l'annullamento del permesso).

29.4. Affermare la sussistenza della giurisdizione del giudice civile sembra dunque contrastare anche con la consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, per la quale il giudice amministrativo è il 'giudice naturale dell'esercizio della funzione pubblica': tale funzione si deve necessariamente

sindacare quando si esamina la domanda risarcitoria, formulata dal controinteressato risultato soccombente nel giudizio amministrativo di legittimità.

30. Inoltre, dovrebbe rilevare anche l'aspetto ricostruttivo e di sistema sotto il profilo della qualificazione della responsabilità giuridica in cui incorre l'Amministrazione pubblica.

30.1. La tesi che individua nel giudice civile il giudice fornito di giurisdizione a conoscere la situazione soggettiva dell'affidamento giunge a questo risultato processuale, come si è già esposto, perché afferma che sul piano sostanziale la lesione discende dalla violazione non delle regole di diritto pubblico che disciplinano l'esercizio del potere amministrativo, bensì delle regole di correttezza e buona fede di diritto privato, che anche l'Amministrazione pubblica è tenuta a rispettare, sulla base del principio del *neminem laedere*.

30.2. Il 'secondo orientamento' replica a queste affermazioni, reputandole non pertinenti alla fattispecie all'esame.

Si è affermato, in primo luogo, che il tema dell'individuazione del giudice fornito di giurisdizione sulla domanda risarcitoria da provvedimento favorevole poi annullato non avrebbe nulla a che vedere col principio di diritto secondo cui, "non diversamente da quanto accade nei rapporti tra privati, anche per la P.A. le regole di correttezza e buona fede non sono regole di validità (del provvedimento), ma regole di responsabilità (per il comportamento complessivamente tenuto)".

Quest'ultimo principio (ribadito anche dalla sentenza dell'Adunanza Plenaria n. 5 del 2018) riguarda l'affermazione di una regola che consente di ottenere dal giudice amministrativo la tutela risarcitoria in presenza dei relativi presupposti e di per sé non consente di desumere che dovrebbe esservi la giurisdizione del giudice civile su un'altra tipologia di controversie risarcitorie.

In questa prospettiva, il principio secondo cui la violazione delle regole di condotta non è causa di invalidità dell'atto, bensì fonte di responsabilità civile, non solo non risulta decisiva nel senso dell'affermazione della giurisdizione del giudice civile, ma costituisce, anzi, un argomento erroneamente utilizzato rispetto alla problematica del riparto di giurisdizione, per almeno due ordini di ragioni.

In primo luogo, il criterio del riparto è fondato sulla situazione soggettiva, e non sui principi di diritto o sulle regole di condotta (la tutela dell'affidamento, sia nella tradizione giuridica romanistica, sia in quella europea, sia in quella interna civilistica, rappresenta un principio generale del diritto e, guardato dall'angolo prospettico delle regole di condotta, esprime la reazione al tradimento della fiducia malriposta, ma non costituisce di per sé un'autonoma situazione soggettiva: anche per la più recente giurisprudenza della Cassazione il diritto alla conservazione del patrimonio non è un vero e proprio 'diritto', bensì un'espressione sintetica per esprimere il concetto, descrittivo d'insieme, dell'appartenenza ad un soggetto di una certa posizione giuridica).

La tutela dell'affidamento costituisce un 'principio', piuttosto che una 'situazione soggettiva', che consente di valutare il comportamento delle parti che entrano in relazione tra di loro e se vi sia stata la violazione di un legittimo affidamento che dà luogo ad un comportamento antiggiuridico e alla conseguente responsabilità.

In secondo luogo, la condanna al risarcimento del danno – come si è già evidenziato – costituisce una 'tecnica di tutela' della posizione giuridica soggettiva, e non un'ulteriore 'materia' da ripartire.

Oltre a rilevare il sopra riportato art. 7, comma 1, del c.p.a. (sulla sussistenza della giurisdizione amministrativa sulle controversie 'concernenti l'esercizio o il mancato esercizio del potere amministrativo'), vanno richiamati i commi 4 e 5 del medesimo art. 7, i quali hanno specificato che tra le controversie sono ricomprese quelle risarcitorie, connesse e consequenziali, rispettivamente, alle situazioni di interesse legittimo e, nelle particolari materie indicate dalla legge, anche di diritto soggettivo.

Sotto il profilo testuale, va rimarcato che il comma 1 ha con lungimiranza affermato la sussistenza della giurisdizione amministrativa, attribuendo rilievo decisivo solo e soltanto alla natura autoritativa del potere, in qualsiasi forma esso si sia manifestato (provvedimento, atto, accordo, comportamento connesso all'esercizio del potere amministrativo; *cfr.* Corte Costituzionale n. 191 del 2006), e non alla satisfattività o meno dell'azione amministrativa rispetto alle aspettative del richiedente.

D'altra parte, l'art. 7, al comma 7, ha previsto che "Il principio di effettività è realizzato attraverso la concentrazione davanti al giudice amministrativo di ogni forma di tutela degli interessi legittimi e,

nelle particolari materie indicate dalla legge, dei diritti soggettivi”.

E' ragionevole affermare che tale 'concentrazione' riguardi tutte le azioni esperibili nel processo amministrativo (cognitoria, demolitoria, risarcitoria, esecutiva), dunque anche tutte le azioni risarcitorie, quando sia lamentato l'illegittimo esercizio del potere, per tutte le situazioni soggettive coinvolte nel corso del procedimento amministrativo e per quelle conseguenti all'emanazione del provvedimento autoritativo, anche quando gli effetti di questo siano venuti meno a seguito dell'annullamento disposto in sede amministrativa o giurisdizionale.

D'altra parte, qualora sia ravvisata la giurisdizione del giudice civile, risulterebbe sottratta al giudice amministrativo la cognizione di controversie di indubbia natura pubblicistica, anche con l'inconveniente per il quale un altro ordine giurisdizionale – in disarmonia con gli articoli 7 e 133 del c.p.c. – dovrebbe per di più esaminare la portata ed il significato anche conformativo delle pronunce del giudice amministrativo, se non altro allo scopo di qualificare i fatti e di ravvisare la sussistenza o meno degli elementi costitutivi di un illecito, di cui un elemento decisivo da valutare è proprio il decisum della sentenza di annullamento emessa dal giudice amministrativo per verificare se in concreto vi sia una rimproverabilità eccedente la mera illegittimità dell'atto.

Un'altra disarmonia, già segnalata dalla Seconda Sezione con la citata ordinanza n. 2013 del 2021, sarebbe costituita dal fatto che – malgrado indubbiamente sussista la giurisdizione amministrativa per il caso in cui chi abbia impugnato un permesso proponga anche la domanda risarcitoria dopo il suo annullamento – proprio a seguito dell'annullamento del permesso il suo originario beneficiario potrebbe proporre (per la tesi qui avversata) una domanda risarcitoria innanzi al giudice civile, malgrado vi sia la sostanziale identità della vicenda, caratterizzata dalla emanazione del provvedimento autoritativo all'esito del relativo procedimento e dal suo annullamento da parte del giudice amministrativo.

Ciò peraltro osterebbe alla contestuale proposizione del ricorso incidentale condizionato da parte del beneficiario, consentendo di fatto la sola successiva proposizione del ricorso autonomo, malgrado il codice di rito non preveda tale forma di limitazione relativamente alle modalità di impugnazione.

Va infine segnalato che l'art. 30, comma 2, del c.p.a. completa il quadro delle condizioni e dei presupposti per l'esercizio dell'azione risarcitoria, contestualmente ad un'altra azione o anche in via autonoma, ancorandola in modo esplicito al pregiudizio derivante dall'illegittimo esercizio dell'attività amministrativa o dal mancato esercizio di quella doverosa.

30.3. Si formula dunque alla Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato il quesito 'se sussista la giurisdizione amministrativa sulla domanda volta ad ottenere il risarcimento del danno, formulata dall'avente causa del destinatario di una variante urbanistica, quando entrambi siano risultati soccombenti in un giudizio amministrativo, proposto dal vicino, all'esito del quale sia stata annullata per vizi propri la medesima variante e siano stati annullati per illegittimità derivata i conseguenti permessi di costruire'.

31. Con riferimento alle altre censure formulate dal Comune di Numana, per l'ipotesi in cui vada respinto il primo motivo d'appello e vada ravvisata la giurisdizione amministrativa, la Sezione ritiene che vadano approfonditi il rilievo da attribuire nei singoli casi all'affidamento, nonché la determinazione dei presupposti in base ai quali si possa effettivamente ritenere che esso sia 'incolpevole'.

31.1. Ad avviso della Sezione, non qualsivoglia affidamento del privato può essere posto a base di una domanda risarcitoria, per il solo fatto dell'annullamento di un provvedimento amministrativo favorevole.

Infatti, occorrerebbe sempre tenere conto delle peculiarità della fattispecie concreta, da apprezzarsi caso per caso, alla luce degli accadimenti effettivamente svoltisi nel corso del procedimento amministrativo e tenendo conto delle modalità con cui è stata presentata l'istanza poi accolta dall'Amministrazione con l'atto poi annullato.

31.2. Nel caso di specie, ad avviso della Sezione, dovrebbe tenersi conto del fatto che:

a) la vicenda trae origine da una favorevole variante urbanistica e da permessi di costruire, e cioè da provvedimenti emessi dal Comune di Numana in accoglimento delle istanze del dante causa della appellata, e dai titoli edilizi che ella ha chiesto di volturare in proprio favore, ritenendoli conformi ai suoi interessi, negli stessi termini in cui lo erano per il suo dante causa;

b) l'interessata ha difeso in giudizio gli atti in questione, risultando soccombente, come l'Amministrazione, sia nel giudizio di annullamento sia in quello, successivo, di esecuzione per violazione del giudicato, laddove è stata definitivamente acclarata la non sanabilità delle opere nemmeno ai sensi dell'art. 38, del Testo unico sull'edilizia;

c) ad avviso dell'appellata, l'affidamento ingenerato dal Comune si sarebbe sostanziato nella propria convinzione di aver titolo a ottenere (e mantenere) i permessi di costruire.

32. A questo proposito, si richiamano per ragioni di brevità i passaggi logico-argomentativi contenuti nella menzionata ordinanza di rimessione alla Adunanza Plenaria n. 2013 del 2021, depositata dalla Sezione Seconda, la quale ha evidenziato anche su questo aspetto un contrasto di giurisprudenza tra le Sezioni semplici del Consiglio di Stato:

“Segnatamente, a fronte di un indirizzo per cui la sentenza di annullamento del provvedimento amministrativo illegittimo «ha accertato l'assenza di un danno ingiusto, perché all'originario ricorrente non spettava l'ottenimento del bene della vita sotteso al suo interesse legittimo. Tanto che l'amministrazione, qualora avesse posto in essere una condotta jure avrebbe dovuto respingere l'istanza di concessione edilizia» (Consiglio di Stato, sezione V, sentenza 17 gennaio 2014, n. 183) e per cui «nel caso di annullamento in sede giurisdizionale di un titolo abilitativo (...) non può (...) dolersi del danno chi – per una qualsiasi evenienza e con un provvedimento espresso, ovvero a seguito di un silenzio assenso o una s.c.i.a. – abbia ottenuto un titolo abilitativo presentando un progetto oggettivamente non assentibile: in tal caso il richiedente sotto il profilo soggettivo ha manifestato quanto meno una propria colpa (nel presentare il progetto assentibile solo contra legem) e sotto il profilo oggettivo attiva con efficacia determinante il meccanismo causale idoneo alla verifica del danno» (Consiglio di Stato, sezione IV, sentenza 29 ottobre 2014, n. 5346), vi è un'altra corrente giurisprudenziale favorevole al riconoscimento della risarcibilità della lesione dell'affidamento del privato verso un provvedimento illegittimo, annullato in sede di autotutela o in sede giurisdizionale, seppur in presenza di stringenti limiti in tema di prova della colpa dell'amministrazione, del danno subito dall'istante e del nesso di causalità tra l'annullamento e il predetto danno (cfr. Consiglio di Stato, sezione IV, sentenza 20 dicembre 2017, n. 5980; T.a.r. Campania, Napoli, sezione VIII, sentenza 3 ottobre 2012, n. 4017, dove si riconduce la tematica de qua alla responsabilità precontrattuale)”.

33. Tanto premesso, il Collegio reputa opportuno svolgere alcune ulteriori precisazioni circa il primo dei cennati orientamenti, il cui esito interpretativo sembra condivisibile.

33.1. L'affidamento è un istituto giuridico che taglia trasversalmente l'intero ordinamento giuridico e senza dubbio ha rilievo nei rapporti tra i privati e le pubbliche amministrazioni, anche nelle fattispecie in cui vi è esercizio di un potere di natura pubblicistica.

Il Collegio ritiene che, per aversi un affidamento giuridicamente tutelabile in capo al privato, occorra che questi – in buona fede e senza sua colpa – ritenga di avere titolo al conseguimento o alla conservazione di un bene della vita.

In sostanza, ai fini della sussistenza di un affidamento meritevole di tutela, il privato che ha interloquito con la pubblica amministrazione innanzitutto non deve averla indotta dolosamente o colposamente in errore e comunque deve risultare titolare di una aspettativa qualificata, basata su una pretesa risultante conforme al quadro ordinamentale applicabile al caso di specie.

33.2. In linea di principio, l'ipotesi dell'annullamento del provvedimento favorevole in sede giurisdizionale va tenuta distinta da quella dell'annullamento d'ufficio in sede autotutela: a fronte del medesimo petitum risarcitorio, le causae petendi sono differenti.

Nel caso di annullamento d'ufficio, l'eventuale affidamento del privato è stato ab antiquo considerato rilevante dalla giurisprudenza anche consultiva di questo Consiglio, sulla rilevanza del tempo decorso dall'emanazione dell'atto illegittimo e sull'onere dell'Amministrazione di basare l'atto d'annullamento su una adeguata motivazione sulla sussistenza di un interesse pubblico attuale (salve le precisazioni necessarie nei casi in cui siano stati commessi illeciti in materia edilizia: cfr. le sentenze dell'Adunanza Plenaria n. 8 del 17 ottobre 2017).

Quando invece avverso l'atto abilitativo è proposto un ricorso al giudice amministrativo da parte di chi vi abbia interesse, la sentenza di annullamento non può tenere conto di un 'legittimo affidamento', rilevando il vizio dell'atto annullato.

33.3. Sotto tale profilo, può risultare condivisibile la deduzione difensiva del Comune appellante, secondo cui chi esegue un provvedimento – che sia stato tempestivamente impugnato – lo fa ‘a suo rischio e pericolo’.

Non sembra infatti che possa sussistere un ‘legittimo affidamento’, da porre a base di una domanda risarcitoria nei confronti dell’Amministrazione, quando il beneficiario dell’atto – avvertito della possibilità che questo sia annullato – ritenga di effettuare spese, che ragioni di prudenza potrebbero indurre ad evitare.

Si può ritenere, in tal caso, che vi sia una ‘scelta consapevole’ di dare esecuzione ad un atto, malgrado sia stata tempestivamente dedotta la sua illegittimità, poi rilevata dal giudice.

Una tale ‘scelta consapevole’ non può che risultare decisiva anche per escludere sotto il profilo causale la riferibilità del danno all’Amministrazione.

33.4. Tali considerazioni possono rilevare a maggior ragione quando l’interessato abbia cominciato una attività sulla base di una denuncia di inizio di una attività o dichiarazioni analoghe e poi il giudice amministrativo abbia ravvisato l’insussistenza dei relativi presupposti, censurando la mancanza di provvedimenti repressivi dell’Amministrazione.

Anche in questi casi – in capo a chi ha presentato una dichiarazione contrastante con la normativa di settore – non sembra che si possa ravvisare un affidamento meritevole di protezione, dovendo egli imputare solo a se stesso il pregiudizio conseguente all’accertamento della insussistenza dei relativi presupposti.

33.5. Allorquando si tratti dell’annullamento in sede di autotutela di un provvedimento risultato illegittimo, è dunque ben difficile innanzitutto ravvisare un affidamento ‘incolpevole’, quando l’illegittimità era riscontrabile dal suo stesso beneficiario.

Inoltre, per il caso di annullamento in sede di autotutela, la legge n. 241 del 1990 dispone dettagliate regole riguardanti l’esercizio del relativo potere: da nessuna disposizione e da nessun principio generale si può desumere una regola per la quale l’Amministrazione dovrebbe temere di esercitare il proprio potere di annullamento d’ufficio, perché il destinatario dell’atto di annullamento potrebbe agire per ottenere il risarcimento del danno conseguente al ripristino della legalità.

In sostanza, non può che affermarsi la sussistenza di un principio di non contraddizione, per il quale l’Amministrazione – qualora abbia riscontrato di avere emanato un provvedimento illegittimo – non può essere posta nella asistemica alternativa di annullare tale provvedimento e di dovere risarcire il danno al beneficiario dell’atto illegittimo, oppure di non annullare affatto il provvedimento, per evitare la proposizione della domanda risarcitoria.

33.6. Anche per i casi di annullamento in sede giurisdizionale dell’atto illegittimo dovrebbe rilevare il principio di non contraddizione.

Nel caso di annullamento del permesso di costruire risultato illegittimo, si verifica la soccombenza del destinatario del titolo, che riveste la qualifica di controinteressato nel giudizio proposto avverso di esso.

Ammettere che il controinteressato soccombente possa chiedere il risarcimento del danno, nei confronti della autorità emanante, significa affermare che in ogni caso il beneficiario del provvedimento illegittimo non risponderebbe delle conseguenze di tali illegittimità e anzi di esse comunque si avvantaggerebbe, poiché la sua soccombenza rispetto alla domanda d’annullamento sarebbe ‘compensata’ dalla sua possibilità di ottenere il ristoro economico dall’Amministrazione, rendendo irrilevante se non altro il principio di autoresponsabilità.

33.7. Comunque, sempre con riferimento all’ipotesi del permesso di costruire illegittimamente rilasciato, si può affermare che il controinteressato soccombente – a seguito dell’annullamento in sede giurisdizionale del titolo – vanta indubbiamente una pretesa risarcitoria nei confronti del progettista che ha elaborato la domanda, la quale è accolta (de plano o previ accertamenti) perché l’Amministrazione la ha considerata attendibile, ‘fidandosi’ del titolo professionale di chi la ha predisposta.

Sotto tale profilo, non sembra che possa parlarsi di un affidamento ‘incolpevole’, quando il richiedente – per il tramite del progettista – abbia presentato un progetto di per sé non assentibile.

Il committente non può che rispondere dell’errore commesso dal progettista e può agire nei suoi

confronti con la relativa azione contrattuale.

In questo contesto, quando sia stato annullato un permesso illegittimo seguito dalla realizzazione delle opere, potrebbe riscontrarsi un vulnus alla integrità dell'ambiente e del territorio, configurandosi una fattispecie in cui chi ha ottenuto il permesso illegittimo – più che essere la 'vittima di un illecito' – ne risulta l'autore.

Tali considerazioni a maggior ragione possono rilevare, per i casi in cui l'attività edilizia consegua alla presentazione di una dichiarazione di parte, in assenza di un formale atto autoritativo abilitativo.

33.8. Sotto tale profilo, nei casi concreti – in presenza dei relativi presupposti di fatto – può rilevare anche il principio generale desumibile in materia di illeciti dall'art. 47 del codice penale (sull' "errore determinato dall'altrui inganno"), per il quale "del fatto commesso dalla persona ingannata risponde chi l'ha determinata a commetterlo".

Pertanto, in linea di principio si potrebbe affermare – in linea col principio di autoresponsabilità – che non può fondatamente chiedere alcun risarcimento chi proponga una istanza di per sé non accoglibile, quando vi sia una asseverazione o una dichiarazione di parte, che in qualsiasi modo attesti la spettanza di un titolo abilitativo, in realtà non spettante,

33.9. Dovrebbero inoltre rilevare anche tutte quelle considerazioni svolte dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988, circa le regole di diligenza – anche sulla conoscenza della normativa applicabile – cui si devono attenere coloro che svolgono attività in determinati settori della vita sociale.

Sembra inevitabile dunque distinguere i casi in cui l'illegittimità sia riconducibile esclusivamente ad un errore commesso dall'Amministrazione, dagli altri casi in cui l'illegittimità consegua alla presa d'atto di elementi poi risultati insussistenti: chi propone una domanda inaccoglibile non potrebbe dunque chiedere il risarcimento, nei casi in cui l'Amministrazione – dopo aver espressamente o tacitamente accolto l'istanza, assecondando l'iniziativa – ripristini la legalità con l'emanazione di un annullamento d'ufficio.

33.10. Dovrebbe inoltre rilevare una ulteriore regola, per la quale – nel caso di emanazione di un provvedimento *ictu oculi* illegittimo (come nel caso di emanazione di una autorizzazione paesaggistica immotivata) – la palese illegittimità dell'atto dovrebbe fare escludere la fondatezza della domanda risarcitoria di chi abbia ritenuto di porre in essere le attività costruttive, per di più prima che il provvedimento sia divenuto inoppugnabile o in pendenza del relativo giudizio di impugnazione.

Anche in tali casi, l'esecuzione di un provvedimento *sub iudice* potrebbe dare luogo ad un comportamento imprudente ed 'a proprio rischio e pericolo', rispetto al quale la successiva sentenza d'annullamento non costituisce un evento imprevedibile.

34. Con riferimento al caso di specie, inoltre, rilevano le circostanze specificamente dedotte con il secondo motivo d'appello, con cui si deduce che l'appellata avrebbe potuto evitare la verifica del danno per il quale ha chiesto il risarcimento, con la conseguente applicazione dell'art. 1227 del codice civile e dell'art. 30, comma 2, del c.p.a., per il quale il giudice 'esclude il risarcimento dei danni che si sarebbero potuti evitare usando l'ordinaria diligenza'.

34.1. Il Comune appellante ha evidenziato che:

– l'Amministrazione a suo tempo ha assecondato la pretesa del dante causa dell'appellata di rendere edificabile l'area, con gli atti impugnati innanzi al TAR per le Marche con il ricorso n. 800 del 2006, cui sono seguiti motivi aggiunti in data 24 aprile 2008 e del maggio 2010, proposti rispettivamente contro il permesso di costruire di data 11 marzo 2008 e quello in variante di data 18 marzo 2010

– l'appellata ha acquistato il terreno dal dante causa in data 28 marzo 2008, quando da circa due anni era pendente il giudizio proposto dal vicino avverso gli atti che avevano attribuito edificabilità al terreno in questione, e – a seguito della notifica nei suoi confronti dell'ordinanza del TAR n. 338 del 2010 – si è costituita nel giudizio in data 6 luglio 2010, formulando una serie di eccezioni e chiedendo il rigetto del ricorso principale e dei motivi aggiunti;

– non è imputabile al Comune l'eventuale mancata comunicazione, da parte del suo dante causa, della pendenza del giudizio amministrativo proposto avverso la variante urbanistica ed il primo permesso;

– rileva il fatto che il primo permesso di costruire fu impugnato in data 11 aprile 2008 e che, come

la stessa appellata ha dichiarato (depositando peraltro un atto privo di data certa), il contratto d'appalto è stato stipulato il 14 aprile 2008, dunque dopo la notifica dell'impugnazione, cominciando evidentemente i lavori 'nella piena consapevolezza dell'alea derivante dalla già proposta impugnazione', senza fermare i lavori neppure dopo l'impugnazione del secondo permesso di costruire rilasciato in variante;

– il TAR, con l'ordinanza cautelare di data 6 maggio 2008, aveva sospeso gli effetti degli atti impugnati, sicché – anche in relazione all'esito del giudizio cautelare – la successiva attività costruttiva si può considerare effettuata a rischio e pericolo dell'appellata, che pure per tale ragione non potrebbe dunque dolersi dei danni che asserisce di avere subito (rilevando anche l'ulteriore ordinanza n. 338 del 27 maggio 2010, che aveva sospeso gli effetti del permesso di costruire in variante).

34.2. La Sezione rileva, dunque, che effettivamente si potrebbe escludere nella specie un affidamento 'incolpevole': esso può essere ravvisato – in presenza di tutti gli altri presupposti sulla assenza del conseguimento di un vantaggio con comportamenti fraudolenti o inducenti in errore – quando si sia consolidato nel tempo, con la conservazione della utilità per un lasso di tempo tale da rendere ragionevole la sua stabilità, ciò che difficilmente si può ravvisare quando si ottenga un atto abilitativo di per sé impugnabile e in concreto già impugnato.

35. Rileva altresì quanto dedotto dal Comune col terzo motivo d'appello, secondo cui in concreto neppure sussisterebbe la colpa del Comune, rilevante anche ai sensi dell'art. 30 del codice del processo amministrativo.

35.1. L'Amministrazione ha richiamato le vicende che hanno condotto all'emanazione della sentenza del TAR per le Marche n. 630 del 2011, poi confermata in sede d'appello, per evidenziare che – al di là della questione riguardante la sussistenza di un affidamento 'incolpevole' – comunque si dovrebbe escludere ogni profilo di sua colpa, per la particolare complessità della vicenda e per l'impasse in cui essa si era trovata, nel deliberare in sede di variante urbanistica a favore del dante causa dell'appellata e nel cercare di porre rimedio all'errore, effettuato per assecondare le sue aspirazioni.

35.2. Osserva al riguardo la Sezione che, dalla lettura delle sopra richiamate sentenze del TAR e del Consiglio di Stato, si potrebbero desumere elementi univoci e chiari, tali da evidenziare come il Comune appellante abbia inteso assecondare le aspirazioni di carattere edificatorio del dante causa dell'appellata, incorrendo sì in quelle illegittimità segnalate dal vicino, ma nell'ambito di una situazione estremamente complessa.

Al riguardo, dalla lettura della sentenza del TAR n. 630 del 2011, si desume che:

– essa ha in sostanza riscontrato l'illegittimità della delibera del consiglio comunale n. 68 del 2006 (e l'illegittimità derivata degli atti successivi), per una contraddizione tra il contenuto delle osservazioni formulate dal dante causa dell'appellata e quelle formulate (in tempi diversi) dalla vicina che ha impugnato gli atti poi annullati con la medesima sentenza;

– tale contraddizione è originariamente dipesa da un mero errore materiale che aveva riguardato la numerazione delle medesime osservazioni e dal travisamento del contenuto delle osservazioni della vicina;

– la sentenza ha altresì ravvisato un difetto di motivazione della delibera consiliare, per il fatto che essa si è discostata dai precedenti pareri del progettista e dell'ufficio urbanistica, oltre che un profilo formale di mancata trasmissione dell'avviso dell'avvio del procedimento di riesame.

Stando così le cose, si potrebbe senz'altro ritenere che il procedimento amministrativo – volto a soddisfare anche interessi privati in conflitto, tra cui sia quelli del dante causa dell'appellata, sia quelli della vicina – si è caratterizzato per una particolare complessità: gli atti di pianificazione sono sì risultati viziati da profili di illegittimità, ma in un quadro complessivo nel quale non sembra che si possa formulare un giudizio di rimproverabilità nei confronti del Comune.

Sotto tale aspetto può risultare decisivo anche il constatare come la sentenza del TAR n. 630 del 2011, al § 11, abbia osservato che 'il permesso di costruire dell'11 marzo 2008 e quello in variante del 18 marzo 2010 (atti in sé legittimi, come legittimi sono i pareri formulati sugli stessi dall'Ente Parco del Conero, la cui invalidità viene affermata solo apoditticamente dalla ricorrente) sono affetti da illegittimità derivata'.

L'annullamento di tutti gli atti è stato disposto non per superficialità dell'azione amministrativa

in sede di emanazione dei permessi (sicché nella specie nessun addebito può essere mosso al Comune per l'aver emanato i permessi di costruire), ma esclusivamente per le complesse vicende riguardanti la precedente variante urbanistica, che la stessa sentenza del TAR ha descritto nella loro peculiarità (e focalizzando l'avvenuto errore materiale, non tempestivamente segnalato), senza formulare alcun giudizio di disvalore.

Ciò si desume chiaramente dall'incipit del § 5 della sentenza n. 630 del 2011, la quale ha rilevato il 'contenuto singolare' della delibera consiliare n. 68 del 2006, aggiungendo come 'in questa sede l'aggettivo non esprime alcun giudizio di valore sulla legittimità dell'atto', anche in tal modo rimarcando quella complessità del caso, desumibile dall'intera motivazione della medesima sentenza.

Semmai, il TAR ha rilevato come il Comune – una volta emanati gli illegittimi atti in sede di pianificazione – abbia con 'pervicacia' (v. il § 9 della sentenza) 'cercato di sanare con provvedimenti ad hoc la situazione', cioè abbia tenuto talmente in conto la situazione in cui versava l'appellata – pur se ella da tempo avvertita della vicenda – al punto da emanare l'illegittimo atto di sanatoria in suo favore: di tale 'pervicacia' (lesiva in realtà della posizione della vicina) non si può certo dolere l'appellata, volendo il Comune invece salvaguardarla anche a costo di emanare un ulteriore atto illegittimo (quello di sanatoria, emesso però in violazione dell'art. 38 del testo unico sull'edilizia, come il TAR ha rilevato in accoglimento delle ulteriori doglianze della vicina).

Ad avviso della Sezione:

- deve sussistere la rimproverabilità dell'Amministrazione anche quando si intenda ottenere un risarcimento per il danno cagionato all'affidamento 'incolpevole' (così come avviene quando sia proposta una domanda risarcitoria per lesione di un interesse legittimo pretensivo a seguito dell'annullamento di un diniego);
- nella specie potrebbe risultare fondato il motivo d'appello sulla assenza della rimproverabilità del Comune, in considerazione di tutte le circostanze e della complessità della vicenda che ha dato luogo a suo tempo alla sentenza di annullamento.

36. Per le ragioni che precedono, la Sezione:

- respinge le eccezioni formulate dall'appellata, avverso l'ammissibilità del primo motivo d'appello;
- respinge il motivo d'appello sulla tardività del ricorso di primo grado;
- pronunciando sugli altri motivi d'appello, sarebbe dell'avviso che dovrebbe essere respinto il primo motivo (con la declaratoria della sussistenza della giurisdizione amministrativa) e che dovrebbero essere accolte tutte le censure sulla infondatezza del ricorso di primo grado, con riforma della sentenza impugnata.

Tuttavia, in considerazione della delicatezza della questione di giurisdizione formulata con il primo motivo d'appello, e per il suo evidente carattere di massima, la Sezione investe l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato dei seguenti quesiti, decisivi per l'esame anche delle altre censure d'appello:

'a) se sussista la giurisdizione amministrativa sulla domanda volta ad ottenere il risarcimento del danno, formulata dall'avente causa del destinatario di una variante urbanistica, quando entrambi siano risultati soccombenti in un giudizio amministrativo, proposto dal vicino, all'esito del quale sia stata annullata per vizi propri la medesima variante e siano stati annullati per illegittimità derivata i conseguenti permessi di costruire – e, più in generale, se sussista sempre la giurisdizione amministrativa quando – su domanda del ricorrente vittorioso o su domanda del controinteressato soccombente (che proponga un ricorso incidentale condizionato o un ricorso autonomo) – si debba verificare se il vizio di un provvedimento autoritativo, oltre a comportare il suo annullamento, abbia conseguenze sul piano risarcitorio);

b) qualora sussista la giurisdizione amministrativa sulla domanda sub a) del controinteressato soccombente, quando sia giuridicamente configurabile un affidamento 'incolpevole' che possa essere posto a base di una domanda risarcitoria, anche in relazione al fattore 'tempo';

c) qualora sussista la giurisdizione amministrativa e quand'anche si sia in presenza di un affidamento 'incolpevole' del controinteressato soccombente, quando si possa escludere la rimproverabilità dell'Amministrazione.

37. Valuterà l'Adunanza Plenaria se affermare i rilevanti principi di diritto o se definire il secondo grado del giudizio.

38. La statuizione delle spese di lite vi sarà con la sentenza definitiva.

**P. Q. M.**

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale, Sezione Quarta, non definitivamente pronunciando sull'appello n. 4605 del 2020:

- respinge le eccezioni formulate dall'appellata, sulla ammissibilità del primo motivo d'appello;
- respinge il motivo d'appello del Comune di Numana, sulla tardività del ricorso di primo grado;
- deferisce all'esame dell'Adunanza Plenaria la definizione delle altre censure contenute nell'atto d'appello e delle questioni connesse.

Manda alla Segreteria della Sezione per gli adempimenti di competenza e, in particolare, per la trasmissione del fascicolo di causa e della presente ordinanza al Segretario incaricato di assistere all'Adunanza plenaria.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 4 marzo 2021, svoltasi mediante collegamento da remoto ai sensi dell'art. 25, d.l. n. 137/2020, con l'intervento dei magistrati:

Luigi Maruotti, Presidente

Daniela Di Carlo, Consigliere, Estensore

Francesco Gambato Spisani, Consigliere

Nicola D'Angelo, Consigliere

Michele Pizzi, Consigliere.

itributo.it

associazione

per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

