

# IANUS

Diritto e Finanza



UNIVERSITÀ  
DI SIENA  
1240

Rivista di studi giuridici

<https://www.rivistaianus.it>



ISSN: 1974-9805

n. 23 - giugno 2021

Riflessioni sul processo tributario,  
tra criticità dell'assetto attuale e  
prospettive di riforma



# IANUS

**Diritto e Finanza**

**N. 23 - 2021**

**Ianus - Diritto e finanza**

Rivista semestrale di studi giuridici

N. 23 - giugno 2021

Editore - Università di Siena, Via Banchi di sotto, 55 - 53100 Siena

Direttore responsabile: Angelo Barba

<https://www.rivistaianus.it>

Registrazione Tribunale di Siena n. 3 del 7 marzo 2008

ISSN: 1974-9805

## INDICE

### RIFLESSIONI SUL PROCESSO TRIBUTARIO, TRA CRITICITÀ DELL'ASSETTO ATTUALE E PROSPETTIVE DI RIFORMA

Presentazione .....	5
Gli archetipi della giustizia e la giustizia tributaria, di ALESSANDRO GIOVANNINI .....	9
Gli atti impugnabili nel prisma del processo tributario: lineamenti evolutivi e criticità del sistema, di ANTONIO MARINELLO .....	37
La sospensione del processo tributario come strumento per realizzare l'economia dei giudizi, di MARCO CEDRO.....	57
Profili probatori della notifica a mezzo posta degli atti tributari ai c.d. irreperibili "relativi": la parola alle Sezioni Unite, di PIETRO MASTELLONE .....	69

### ALTRI SAGGI

Profili di costituzionalità sulla "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese, di FILIPPO ALESSANDRO CIMINO .....	89
La soggettività tributaria delle macchine intelligenti e i nuovi modelli di tassazione dei processi produttivi automatizzati e interconnessi, di SALVATORE ANTONELLO PARENTE .....	109

### GIURISPRUDENZA

Il caso Tercas e la sentenza dirimente della recente Corte di giustizia, di BRUNELLA RUSSO .....	127
La cessione di cubatura al vaglio delle Sezioni Unite, di MATTEO BUCCELLATO .....	155



## PRESENTAZIONE

Il presente fascicolo di Ianus raccoglie, nella sezione monografica coordinata dal Prof. Antonio Marinello, quattro saggi sul processo tributario, in un momento nel quale l'attenzione della dottrina verso il sistema del contenzioso è massima. D'altra parte, la necessità di procedere ad una riforma strutturale della giustizia tributaria è avvertita ormai da tempo ed è stata inserita tra gli obiettivi del Governo nel quadro del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. In coerenza con tale obiettivo, il 30 giugno 2021 la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria istituita con decreto del Ministro della Giustizia e del Ministro dell'Economia e delle finanze ha licenziato la Relazione sulle proposte di riforma del contenzioso tributario. Nello specifico, la Relazione passa in rassegna le principali criticità dell'attuale sistema ed illustra le possibili misure e gli interventi legislativi necessari per migliorare la qualità della giustizia tributaria e ridurre i tempi del processo.

La sezione dedicata ad altri saggi contiene due contributi, anch'essi dedicati all'approfondimento di tematiche tributarie: uno sui profili di costituzionalità della "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese; l'altro concernente la soggettività tributaria delle macchine intelligenti nei nuovi modelli di tassazione dei processi produttivi automatizzati e interconnessi (c.d. "*Robot tax*").

Completano il fascicolo due note a sentenza. La prima, in tema di aiuti di Stato nell'ambito di operazioni di salvataggio bancario, commenta la pronuncia della Corte di Giustizia, Grande Sezione, 2 marzo 2021, causa C-425/19. La seconda, avente ad oggetto l'inquadramento civilistico e tributario del negozio di cessione di cubatura, commenta la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Unite, 9 giugno 2021, n. 16080.





**RIFLESSIONI SUL PROCESSO TRIBUTARIO,  
TRA CRITICITÀ DELL'ASSETTO ATTUALE E  
PROSPETTIVE DI RIFORMA**



## GLI ARCHETIPI DELLA GIUSTIZIA E LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA<sup>°</sup>

**Alessandro Giovannini**

*Professore Ordinario di Diritto Tributario  
Università degli Studi di Siena*

*È dal tronco del processo civile che prese avvio, sul finire del secolo XIX, la gemmazione di un assetto speciale dedicato alle controversie fiscali. Questo calco originario continua ad influenzare i rapporti tra le due giurisdizioni, ma molti aspetti della disciplina del nostro processo mal si conformano ai singoli istituti processual-civilistici e ai principi costituzionali. Il lavoro si propone di individuare gli "archetipi" della giurisdizione e di confrontarli con la normazione speciale, così da metterne in luce i più evidenti "buchi neri", per poi ricercare percorsi in grado di colmarli. Con un duplice tentativo: offrire un'applicazione nuova al metodo dell'interpretazione secundum constitutionem e di leggere il criterio della "compatibilità" previsto dall'art. 1, d.lgs. n. 546/1992, anch'esso in termini concretamente nuovi. Finalmente, di esporre le ragioni che possono convincere a mantenere viva la giurisdizione speciale, la cui normazione, in ogni caso, esige di essere riscritta e organizzata in un codice di diritto processuale tributario.*

*The special structure of tax jurisdiction took off from the model of civil trial towards the end of the nineteenth century. This original cast still has a strong influence on the relationships between the two jurisdictions, but in many aspects the discipline of our process doesn't fit to civil-procedure rules and constitutional principles. This work is aimed to identify the "archetypes" of jurisdiction and to compare them with the specific rules, in order to point out the most evident "black holes" and to seek an appropriate way to fill them. With a double attempt: to suggest a new application of the method of interpretation secundum Constitutionem and to provide a new reading of "compatibility" criterion (art. 1, Legislative Decree no. 546/1992). Finally, to explain the reasons why it is still preferable to keep alive the special jurisdiction, whose rules, in any case, require to be renewed and organized in a tax procedural code.*

### **Sommario**

1. Introduzione e delimitazione dell'indagine: giustizia civile, giustizia tributaria e il loro doppio legame
2. Il raccordo tra giustizia tributaria e giustizia tout court. Gli archetipi trascendenti il processo civile
3. L'archetipo dell'indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante: il "buco nero" del giudice tributario onorario
4. L'archetipo della ragionevole durata del processo: il "buco nero" creato dalla Corte di giustizia e il riconoscimento del principio da parte della legislazione domestica
5. L'archetipo del diritto alle prove e alla loro valutazione: il "buco nero" della fase istruttoria
6. L'archetipo del diritto alla difesa: il "buco nero" della difesa tecnica qualificata
7. Gli archetipi della parità processuale delle parti e della pienezza del diritto alla difesa. Il "buco nero" del divieto della prova testimoniale: lo "stato dell'arte"

---

<sup>°</sup> Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

8. Intermezzo: dal divieto di prova testimoniale come antinomia sistematica ad una nuova lettura del criterio della "compatibilità" del codice di procedura civile con la legge processuale tributaria
9. Conclusione su interpretazione adeguatrice e ammissibilità della prova testimoniale scritta
10. L'archetipo della legittimazione all'impugnazione dei terzi pregiudicati della sentenza definitiva: il "buco nero" dell'opposizione di terzo ordinaria e una lettura costituzionalmente orientata per colmare il vuoto normativo
11. Conclusioni: la giurisdizione speciale e le ragioni del suo mantenimento

## 1. Introduzione e delimitazione dell'indagine: giustizia civile, giustizia tributaria e il loro doppio legame

Il legame tra giustizia civile e giustizia tributaria è indiscutibile. È dal tronco del processo ordinario di cognizione che prese avvio, sul finire del secolo XIX, la gemmazione di un assetto normativo speciale dedicato alle controversie in materia fiscale prive di tutela giurisdizionale secondo le previsioni della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E.

Sebbene inizialmente rimasero in vigore le attribuzioni contenziose dei preesistenti "corpi o collegi" (art. 12, all. E, appena richiamato), nel volgere di pochi anni si giunse alla creazione di nuovi organismi deputati alla risoluzione non giurisdizionale di quelle controversie: le commissioni amministrative mandamentali, le commissioni provinciali e la commissione centrale. Esse furono istituite dalle prime leggi sull'imposta di ricchezza mobile e poi vennero disciplinate compiutamente dal r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari, e dal r.d. 8 luglio 1937, n. 1516, sulla costituzione delle commissioni amministrative per le imposte dirette e indirette sugli affari, leggi che provvidero, tra l'altro, a mutare l'originaria denominazione delle commissioni e ad ampliarne la competenza<sup>1</sup>.

Questo calco originario, che resistette anche all'istituzione della quarta sezione del Consiglio di Stato ad opera della legge 31 marzo 1889, n. 5992, continua ancora oggi ad influenzare, in qualche modo, i rapporti tra le due giurisdizioni. La normazione sul processo tributario, racchiusa nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, pur modellandosi largamente su quella del processo ordinario di cognizione e conformandosi all'art. 360 del codice di procedura civile per il terzo grado di giudizio, continua a risentire - almeno per alcuni aspetti - della natura spuria che fin dall'inizio contraddistinse le commissioni e le loro funzioni.

È innegabile, tuttavia, lo stretto rapporto che ormai segna i due processi, a petto di una non più discussa natura giurisdizionale delle commissioni medesime.

L'attuale relazione è frutto di un doppio laccio: quello espressamente disposto dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546, per il quale «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e

---

<sup>1</sup> La storia è molto più complessa e la scheletrica descrizione che ho tentato di condensare in queste poche righe è incompleta e come tale imperfetta. Cfr., per una ricostruzione articolata e ragionata, TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 1 ss.; ID., *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Rass. trib.*, 2016, 17 ss.

con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile»; e quello, secondo me assai più penetrante, che discende dalle connotazioni di alcuni istituti di diritto processuale civile, trascendenti l'ambito specifico della giurisdizione ordinaria e traduzione concreta di norme costituzionali e di diritto internazionale.

Si deve dire che, nonostante questo fitto intreccio, molti aspetti della disciplina del nostro processo, però, mal si conformano a singoli istituti che albergano nel codice e ai princìpi che discendono da quelle fonti primarie, alla cui luce devono essere valutati, appunto, quegli istituti.

Queste fratture rischiano di determinare menomazioni rilevanti alla giustizia tributaria, non solo facendola percepire come di serie minore - una giustizia, per così dire, di serie "B" - ma anche alimentando dubbi di legittimità.

Non dico che disciplina processual-civilistica e disciplina processual-tributaria debbano essere l'una copia dell'altra e che tutte le diversità legislative siano per sé stesse contrastanti coi princìpi. Anzi, il mantenimento del processo tributario come espressione di una giurisdizione speciale, separata ed autonoma da quella ordinaria, in tanto ha motivo di resistere al vento della storia in quanto sia possibile cogliere in essa tratti di effettiva specialità, anche normativa.

Tornerò in chiusura su questo discorso. Quello che per ora voglio mettere in evidenza è che, se lo strappo coinvolge i princìpi, la specialità non può essere portata, di per sé, a giustificazione di quello strappo, né può costituire pretesto per amputazioni normative, sia che incidano sulla funzione, sia che attengano ai diritti processuali delle parti.

Muovendo da queste premesse, il lavoro si propone di individuare, proprio, i princìpi che Costituzione e codice dispongono a presidio della giurisdizione e del processo, per poi confrontarli con la legislazione speciale ed evidenziare i più evidenti "buchi neri" che la contrappuntano. Di ricercare, successivamente, percorsi in grado di colmare questi vuoti, nel doppio tentativo di offrire un'applicazione "nuova" al metodo dell'interpretazione *secundum constitutionem* e di leggere il criterio della "compatibilità" tra normazione tributaria e quella civile, previsto dal già ricordato art. 1 del d. lgs. n. 546, anch'esso in termini concretamente nuovi. Finalmente, di esporre le ragioni che convincono a mantenere viva la giurisdizione speciale, la cui legislazione, in ogni caso, esige di essere riscritta seguendo le mutate istanze ordinamentali e organizzata in un codice di diritto processuale tributario.

## 2. Il raccordo tra giustizia tributaria e giustizia tout court: gli archetipi trascendenti il processo civile

Il processo tributario è regolato, in via primaria, dalle norme del d.lgs. n. 546 e, in seconda battuta o in via sussidiaria, da quelle del codice di procedura civile, in forza del rinvio compiuto dal più volte ricordato art. 1<sup>2</sup>.

La legge processuale tributaria, poi, contiene norme espresse di rinvio a specifiche disposizioni del codice e previsioni che, derogando al rinvio generico, ne escludono l'applicazione di altre. Il rinvio al codice di procedura civile, siccome formulato in termini generali, impedisce di ritenere che il sistema del nostro processo sia dotato di vera e propria autonomia: l'art. 1, come norma di rinvio formale, è sostanzialmente "in bianco" e dunque determina, con il limite, pure importante, della "compatibilità" dettato dallo stesso art. 1, il potenziale ingresso di tutto il sistema processual-civilistico in quello processual-tributario<sup>3</sup>.

I punti di contatto tra il nostro processo e il processo civile, però, non trovano la loro fonte soltanto nell'art. 1. Per riprendere la remota intuizione di Carnelutti<sup>4</sup>, fecondamente elaborata da Allorio<sup>5</sup> e poi da Fazzalari<sup>6</sup>, il legame tra i vari processi - o tra le varie giustizie, seppure questi concetti non esprimano esattamente la stessa cosa<sup>7</sup> - si regge sulla forza dei principi, i quali, pur trovando la loro collocazione "fisica" nel codice di procedura, appartengono al processo civile negli stessi termini e allo stesso modo con cui appartengono, a mo' di archetipi, ad ogni altro ramo dell'ordinamento processuale<sup>8</sup>. Anche a quello tributario, dunque, sempreché si abbia la volontà di farlo sedere a pieno titolo nel "salotto buono" dei processi giurisdizionali.

Ebbene, se alcuni di questi modelli o di questi principi possono essere qualificati alla stregua di archetipi del processo - giacché scolpiscono, anche per la loro storicizzazione, l'idea stessa di giurisdizione e quella speculare di giustizia

<sup>2</sup> L'art. 39 del d.P.R. n. 636 del 1972, in precedenza, non richiamava genericamente il codice di procedura civile, ma solo il libro primo "con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'art. 128".

<sup>3</sup> Cfr. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 18 ss.

<sup>4</sup> Cfr. CARNELUTTI, *Studi di diritto processuale*, Padova, 1939, 259 ss.

<sup>5</sup> Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, ed. 1962., 45 ss. e nota 41.

<sup>6</sup> Cfr. FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, ed. 1996, 71 ss.

<sup>7</sup> Lo chiarisce bene ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 8 e poi 11 ss.

<sup>8</sup> È da sottolineare che l'art. 50 del codice del processo amministrativo, con una formulazione a mio parere più avveduta, anche dal punto di vista teorico generale, rispetto al nostro art. 1, richiama bensì le disposizioni del codice di procedura civile «per quanto non espressamente previsto dal presente codice» ed «in quanto compatibili», ma richiama anche e al contempo «i principi generali» che nel codice di rito comune trovano cittadinanza.

- ritengo che non sia azzardato configurarli come elementi costitutivi del prisma giustiziale *tout court*: incarnazione, appunto, della storia, ma anche traduzione in norme ordinarie di superiori principi, che risiedono, come tali, nella nostra Costituzione e nel diritto internazionale, ad iniziare dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Modelli o principi, pertanto, in grado di orientare anche la lettura dell'art. 1 e dei vincoli che esso dispone per l'integrazione del sistema tributario col sistema di diritto comune<sup>9</sup>.

Quali, allora, gli archetipi ai quali riferirsi e ai quali tentare di ancorare anche il processo tributario? Nel tempo, con alterne vicende, il diritto ne ha cristallizzati molti<sup>10</sup>, tutti funzionali, se ben si riflette, alla realizzazione di un'unica, ancestrale funzione: rendere giustizia nel caso concreto<sup>11</sup>.

Oggi gli archetipi più rilevanti coi quali confrontarsi si possono compendiare in questi: indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante; ragionevole durata del processo; diritto alla prova e alla sua valutazione; diritto alla difesa e alla difesa tecnica qualificata; diritto alla pienezza della tutela e alla parità delle parti, e finalmente, legittimazione dei soggetti terzi ad impugnare la sentenza definitiva, se da questa pregiudicati.

Come ho detto, questi archetipi trovano riscontro, prima ed oltre che nel codice di rito e prima ed oltre che nella legge sull'ordinamento giudiziario e in altre leggi sulla giustizia civile, nei principi scolpiti negli artt. 24, 101, 102, 104, 108 e 113 della Costituzione, nei primi due commi dell'art. 111 della stessa Carta<sup>12</sup>, e nell'art. 6 della Convenzione europea appena richiamata.

### **3. L'archetipo dell'indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante: il "buco nero" del giudice tributario onorario**

Il primo degli archetipi, come si è adesso indicato, attiene ad indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante. Nel sistema processuale

---

<sup>9</sup> Riprenderò questo discorso, per dare conto di una possibile lettura adeguatrice dell'art. 1, nel successivo § 8.

<sup>10</sup> Per una visione storica, di grande efficacia descrittiva, cfr. CAMPITELLI, *Processo civile (diritto intermedio)*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 79 ss.; PICARDI, *Processo civile (diritto moderno)*, ivi, 101 ss.

<sup>11</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2013, 193 ss.

<sup>12</sup> Previsioni, queste, intese come "riassuntive" delle precedenti. Cfr. Corte Costituzionale sent. 27 febbraio 2009, n. 56, in *DeJure*.



tributario, l'assenza di un giudice professionale togato rende dubbio il rispetto effettivo di queste connotazioni fondanti la giurisdizione<sup>13</sup>.

Il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, infatti, conferma la tradizione dalle radici antiche del giudice tributario come esclusivamente onorario. Riprendendo quanto osservato all'inizio, ricordo di passata che questa disciplina continua a riprodurre, nel nocciolo, il modello ottocentesco di giustizia fiscale, articolata, fino al 1972, su una doppia scala di tutela: innanzi alle commissioni tributarie, configurate come organi di "giustizia nell'amministrazione", e, solo in seconda battuta, previo pagamento del dovuto (*solve et repete*) e limitatamente ad alcune controversie, davanti al giudice ordinario. Modello che si legava, per un verso, all'assenza in seno allo Statuto Albertino di una previsione per la quale le situazioni giuridiche dei privati dovevano necessariamente fruire di tutela giurisdizionale; per altro verso, all'idea di accertamenti e di liti che, nella maggioranza dei casi, non esigevano cognizioni giuridiche, risolvendosi in valutazioni estimative o in altre verifiche dalla forte connotazione tecnica; per un altro verso ancora, alla concezione dell'interesse fiscale dello Stato come interesse primario, collocato in posizione superiore rispetto ai diritti del contribuente; e, finalmente, all'idea di un'imposizione collegata a ricchezze domestiche e statiche, di facile verifica e ricostruzione e dunque non bisognose di accertamenti contenziosi particolarmente incisivi.

Queste motivazioni, col passare del tempo, hanno perduto di pregio e oggi non calzano più né alla realtà economica, né a quella normativa. Vi è anzitutto da ricordare come l'art. 113 della Costituzione qualifichi la tutela giurisdizionale delle situazioni giuridiche dei privati come necessaria e che, anche per questo motivo, la configurazione originaria del procedimento davanti alle commissioni alla stregua di contenzioso giustiziale amministrativo ha ormai avuto definitiva sepoltura. La natura delle commissioni come organi giurisdizionali è, almeno formalmente, fuori discussione da oltre quarant'anni<sup>14</sup>. Ma le motivazioni che prima ho richiamato non calzano più

---

<sup>13</sup> Su questo tema è intervenuta di recente anche la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria istituita il 14 aprile 2021 con decreto del Ministro della Giustizia e del Ministro dell'Economia e delle finanze, licenziando una approfondita Relazione sulle proposte di riforma strutturale della giustizia tributaria. La Relazione, resa nota il 30 giugno 2021 e consultabile sul sito [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it), si sofferma tra l'altro proprio sull'insufficiente livello di specializzazione dei giudici tributari e sulla diffusa percezione della loro imperfetta indipendenza. V., al riguardo, MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, in *Giustiziainsieme.it*, 12 luglio 2021.

<sup>14</sup> La Corte costituzionale, dopo due ordinanze del 1969 (6 febbraio 1969, n. 6, e 10 febbraio 1969, n. 10, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II, 105 ss., con nota di GRANELLI, *Sulla natura*

anche per altri motivi. Il radicale mutamento delle forme di produzione delle ricchezze, oggi nomadi e dal respiro internazionale, e la complessità crescente delle cause nella loro architettura probatoria e giuridica, dimostrano come l'attuale ordinamento della magistratura tributaria debba essere di forza rivisitato.

Quali i difetti più salienti dell'attuale assetto, almeno sotto il profilo della legittimità? Anzitutto, stando alla disciplina del d.lgs. n. 545, tra giudici e una delle parti processuali, ossia l'amministrazione finanziaria, vi è un legame a fil doppio, considerato che i più rilevanti poteri relativi a reclutamento, nomina e gestione del rapporto sono conferiti al Ministro dell'economia e delle finanze<sup>15</sup>.

Questo complesso di vincoli ed in specie quelli in grado di condizionare, anche solo potenzialmente, lo svolgimento della funzione<sup>16</sup>, si pone in

---

*giuridica delle commissioni tributarie*) nelle quali configurò le commissioni disciplinate dal r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, e dal r.d.l. 8 luglio 1937, n. 1516, come organi di giustizia nell'amministrazione, cambiò radicalmente opinione, per affermare, nella sentenza del 27 dicembre 1974, n. 287 (in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 34 ss.) il loro carattere giurisdizionale. La Corte, anche dopo la riforma del 1992, ha sbrigativamente evitato qualsiasi approfondita valutazione sulla effettività della giurisdizione delle commissioni. Si veda ord. 23 aprile 1998, n. 144, in *Rass. trib.*, 1998, 798. Sugli aspetti richiamati, ampiamente e per tutti, RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 756 ss., e prima *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 1 ss.; TESAURO, *Introduzione, Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998.

<sup>15</sup> I membri delle Commissioni sono nominati dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, il quale stabilisce, con decreto, termine e modalità per le comunicazioni di disponibilità degli incarichi da ricoprire, nonché le esclusioni per mancanza di requisiti. Il Ministro istituisce anche le singole Commissioni e adegua il loro numero e il numero delle sezioni di ogni commissione al flusso medio dei processi; determina il trattamento economico dei giudici e, su proposta del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, applica ad essi le sanzioni disciplinari; propone al Presidente della Repubblica la costituzione e l'eventuale scioglimento del Consiglio di presidenza. Su questi temi, cfr. da ultimo RAGUCCI, *Sulla necessità di una riforma della giustizia tributaria che assicuri la indipendenza e la professionalità dei giudici*, in *Neotera*, 2018, 30 ss.; BUCCICO-LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, 2019, 264 ss.

<sup>16</sup> La Corte costituzionale, invero, ha ritenuto che non sia tanto la modalità della nomina a porsi in contrasto con il principio di indipendenza, quanto le regole che governano lo svolgimento della funzione. Sulla nomina di un quarto dei consiglieri di Stato da parte del Governo, si veda Corte cost., 19 dicembre 1973, n. 516, in *cortecostituzionale.it*. Nella sentenza 24 novembre 1982, n. 196, in *Rass. trib.*, 1982, II, 305, ha inoltre chiarito che «la giurisprudenza di questa Corte, nelle numerose occasioni nelle quali ha avuto modo di occuparsi della indipendenza dei giudici speciali, ha affermato che la indipendenza stessa va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri e che per aversi la indipendenza dell'organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali

contrasto col connotato dell'indipendenza, preteso dal secondo comma dell'art. 108 Cost. anche per gli organi delle giurisdizioni speciali<sup>17</sup>.

Vi è un altro profilo, poi, che fa vacillare le fondamenta dell'attuale assetto: il fatto che i giudici siano istituzionalmente selezionati senza concorso pubblico per esami e siano privi, sempre istituzionalmente, di professionalità (art. 11, comma 1, d.lgs. n. 545 del 1992).

So bene che anche in altre giurisdizioni è prevista la figura del giudice onorario e che questa figura è espressamente disciplinata dal r.d. 30 gennaio 1941, n. 12, sull'ordinamento giudiziario. L'osservazione, però, sarebbe ingannevole giacché nella giurisdizione tributaria esso può essere ed anzi è *soltanto* onorario, mentre nelle altre giurisdizioni può essere *anche* onorario<sup>18</sup>. Ora, se si intende ragionare col metro dei principi giuridici e non con intendimenti corporativistici, questi rilievi conducono, dritti dritti, a dubitare non soltanto della professionalità e qualità tecnica della giustizia resa in concreto, ma anche e preliminarmente dell'indipendenza dell'organo in quanto tale, che rimane strutturalmente sganciato da reclutamento e nomine concorsuali.

Un vero e proprio relitto storico, insomma. E tale rimane anche se i più recenti interventi legislativi (legge 15 luglio, 2011, n. 111) hanno cercato, surrettiziamente, di porre rimedio a questa grave anomalia, introducendo, nell'organico della magistratura tributaria, magistrati togati appartenenti ad altri ordini giurisdizionali, ma sempre come giudici onorari ed a tempo parziale, sulla cui preparazione specifica, poi, è almeno lecito dubitare<sup>19</sup>.

---

comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione». In dottrina, si vedano CARINCI, *Giudici professionisti e ben pagati contro le tentazioni*, in *Dir. prat. trib. trib.*, 2016, 1178 ss.; MARONGIU-MARCHESELLI, *Per una giustizia tributaria forte, indipendente, giusta ed efficiente*, in *Corr. trib.*, 2016, 1559 ss.

<sup>17</sup> Cfr. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 387 ss.

<sup>18</sup> Lo ha scritto lucidamente TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 7 ss. Su questi aspetti, cfr. anche TESAURO, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2013, 383 ss.

<sup>19</sup> Da questo punto di vista le norme su incompatibilità e "reclutamento" dei giudici tributari introdotte dal d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio, 2011, n. 111, pur dimostrando il proposito di affrontare, in qualche modo, questi ancestrali problemi, non riescono concretamente a superarli, costituendo, stringi stringi, solo dei pannicelli caldi, che, proprio come i dolcetti toscani di acqua e farina, non hanno reale sostanza risolutoria.

#### 4. L'archetipo della ragionevole durata del processo: il "buco nero" creato dalla Corte di giustizia e il riconoscimento del principio da parte della legislazione domestica

La ragionevole durata non compare come principio espresso in una specifica disposizione del codice di rito comune, ma in esso sono molte le norme che ne denunciano l'esistenza come immanente all'ordinamento e la Corte di Cassazione, per questo motivo, lo ha individuato come sotteso a numerosi istituti.

La sua collocazione esplicita - si sa - è in Costituzione (art. 111) e, ancor prima, nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo (art. 6), alla cui luce - sebbene come norma interposta - devono essere lette tutte le disposizioni di fonte ordinaria che in qualche modo vi si riferiscono.

La Corte europea ha ritenuto che la disposizione della Convenzione non sia applicabile al giudizio tributario per ciò che concerne la ragionevole durata. E ciò perché ha ritenuto di non annoverare il rapporto d'imposta tra le fonti di "*droit et obligations de caractère civil*"<sup>20</sup>. La Corte di Cassazione, dal canto suo, proprio in ragione di queste decisioni, ha prevalentemente negato il diritto al risarcimento del danno secondo la disciplina della legge 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. legge Pinto), pur in presenza di patenti violazioni della durata ragionevole dei processi<sup>21</sup>. Occorre però dire che, in tempi recenti, la stessa Corte ha assunto una posizione di maggiore apertura, riconoscendo in taluni, limitati casi il diritto al risarcimento a tale stregua titolato <sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Si vedano sent. *Grande Chambre*, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, requête n. 44759, e sent. *Grande Chambre*, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandie*, requête n. 73053.

<sup>21</sup> Questa impostazione è espressa chiaramente nella sent. 27 febbraio 2009, n. 56, in *DeJure*. La Corte di Cassazione, richiamandosi all'impostazione dei giudici europei, ha ritenuto configurabile il diritto all'equa riparazione soltanto «con riferimento a controversie del giudice tributario che siano riferibili alla 'materia civile» (in quanto riguardanti pretese del contribuente che non investano la determinazione del tributo ma solo aspetti consequenziali come nel caso del giudizio di ottemperanza ad un giudicato tributario ex art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 o in quello del giudizio vertente sull'individuazione del soggetto di un credito di imposta non contestato nella sua esistenza) o alla «materia penale», da intendersi come comprensiva anche delle controversie relative all'applicazione di sanzioni tributarie, ove queste siano commutabili in misure detentive ovvero siano, per la loro gravità, assimilabili sul piano dell'afflittività ad una sanzione penale, prescindendo dalla soglia di imposta evasa e dalla sussistenza o meno della rilevanza anche penale dei fatti per i quali si controverte nel giudizio tributario" (sentt. 11 giugno 2007, n. 13657, in *DeJure*, e 15 luglio 2008, n. 19367, *ivi*).

<sup>22</sup> Cass., 24 settembre 2012, n. 16212, in *Fisconline*, per la quale: "non può affermarsi in assoluto che tutte le controversie portate all'attenzione del giudice tributario rimangano estranee alla possibile applicazione della tutela di cui alla legge n. 89 del 2001, in quanto potrebbero rientrarvi le richieste di rimborso di somme, rifluenti nell'area delle obbligazioni privatistiche, o anche le pretese tributarie dell'amministrazione qualora siano connesse a sanzioni, che in

La qualificazione compiuta dalla Corte europea del rapporto d'imposta e delle connesse situazioni giuridiche soggettive è assai discutibile e la loro esclusione dalle garanzie convenzionali è già stata sottoposta a serrata e convincente critica dalla migliore dottrina<sup>23</sup>.

Nonostante questa chiusura, io credo che, se interpretato in chiave nuova, sia proprio l'art. 6 a poter ancora assolvere la funzione di vera e propria norma grimaldello, con la quale iniziare ad accorciare le distanze tra giustizia tributaria e giustizia *tout court*.

Mi convincono della praticabilità di questa strada due ordini di motivi. Anzitutto, la Corte europea ha giudicato applicabili le garanzie di quella disposizione alle sanzioni tributarie, ritenendo di poter qualificare quelle amministrative (dalla Corte chiamate "maggiorazioni fiscali" in ossequio a denominazioni di alcuni ordinamenti nazionali) come sanzioni con struttura e finalità penalistiche e per questo riconducibili nell'ambito della Convenzione<sup>24</sup>. Ma la Corte, in realtà, è andata oltre perché ha implicitamente affermato che, rispetto alle violazioni in tal modo sanzionate, limitazioni alla prova potrebbero alterare, in concreto, le regole del giusto processo, qualora gli accertamenti degli «elementi di fatto e di diritto relativi al caso» non siano «risolti in modo adeguato sulla base delle osservazioni scritte delle parti»<sup>25</sup>. I

---

questo caso sono suscettibili di rientrare nella seconda parte del paragrafo 1 dell'art. 6 della Convenzione". In argomento, cfr. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011, 271 ss.

<sup>23</sup> Cfr. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 12 ss., le cui osservazioni sono state ampiamente riprese in un pregevole documento curato dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, *La Corte del "giusto processo", riflessioni su interventi nomofilattici, impatto sul sistema processuale, questioni aperte e reazioni del pensiero giuridico*, anno 2010, Roma, 2011. Ulteriori, fondamentali indicazioni in GALLO, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 11 ss.; RUSSO, *Il giusto processo tributario*, *ivi*, 2004, 11 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, specie 299 ss.; PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007, 675 ss.; GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, loc. già cit.

<sup>24</sup> A parere della Corte europea, per la verità, rientrano nella sfera applicativa convenzionale le situazioni giuridiche collegate ai rimborsi, se il fondamento della pretesa di rimborso non ha natura fiscale, nonché quelle connesse a verifiche fiscali, ad agevolazioni e a diritti di prelazione dell'Amministrazione. Queste, per così dire, eccezioni, sono state recentemente messe in evidenza da DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, 206 ss., che fa giustamente osservare come siano queste le vere "aperture" sulle quali lavorare e riflettere, anche in considerazione del fatto che la Corte, in tema di regolarità delle ispezioni domiciliari e dei sequestri fiscali previsti dalla legislazione francese, ha affermato drasticamente che "il carattere civile di questo diritto è manifesto" (sent. 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*).

<sup>25</sup> Si veda *Grande Chambre*, sent. 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, già cit.

Giudici di Strasburgo, in sostanza, pur dichiarando ugualmente non applicabile l'art. 6 al caso di specie, lo hanno fatto solo perché le difese delle parti si potevano ritenere sufficienti alla ricognizione degli eventi, lasciando intendere che, in caso contrario, le preclusioni probatorie lamentate nel giudizio *a quo* avrebbero potuto aprire il varco all'illegittimità convenzionale. Il divieto di prova testimoniale, previsto dall'art. 7 della nostra legge processuale, potrebbe, dunque, favorire la rilettura dell'art. 6 della convenzione rispetto al nostro processo. Proprio quello - mi pare - che ha iniziato timidamente a compiere la Corte di Cassazione nella sentenza n. 16212 del 2012, prima ricordata.

D'altra parte, e questo è il secondo motivo, vi è un dato di diritto positivo domestico che avvalorata la tesi sostenuta. Tenendo in non cale l'orientamento della Corte europea e della nostra Corte di Cassazione, il legislatore italiano ha richiamato espressamente la norma della Convenzione per giustificare le previsioni sulla chiusura delle controversie fiscali pendenti davanti alla Commissione tributaria centrale e alla Corte di Cassazione, col pagamento "a stralcio", solo per quest'ultime liti, del cinque per cento del valore della causa (art. 3, comma 2-*bis*, legge 22 maggio 2010, n. 73).

La disposizione afferma che la definizione opera al fine di «contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della Convenzione europea [...] sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della predetta Convenzione», sempreché l'istante rinunci «ad ogni eventuale pretesa di riparazione ai sensi della legge 24 marzo 2001, n. 89» (c.d. legge Pinto).

Ora, siccome non si può credere che il legislatore non fosse a conoscenza delle decisioni della Corte di Strasburgo e sarebbe malizioso immaginare che il riferimento all'art. 6 sia soltanto una "foglia di fico", compiuto per ammantare la norma agevolativa di legittimità "superprimaria", così da schermarla anticipatamente da critiche costituzionali, da quel riferimento è giocoforza inferire la volontà di equiparare il processo tributario a tutti gli altri processi aventi ad oggetto diritti soggettivi o interessi legittimi, per i quali l'applicazione dei principi convenzionali è pacifica.

Di qui una conseguenza immediata: poiché, come detto, è la legge interna a presupporre l'applicazione al processo speciale delle garanzie della Convenzione, diventa ormai difficile, se non impossibile, frenare ulteriori conseguenze che discendono da questa apertura, ad iniziare, per l'appunto, dalla risarcibilità del danno per la durata irragionevole delle liti.

## 5. L'archetipo del diritto alle prove e alla loro valutazione: il "buco nero" della fase istruttoria

Uno dei principi che la storia ci ha consegnato riguarda il diritto alla prova e alla sua valutazione da parte del giudice. Si tratta di un diritto dalla faccia composita: sul terreno delle prove, come in un gioco a specchi, si confrontano dialetticamente i poteri delle parti tra di loro e rispetto al giudice, e i poteri propri del giudice, sia in punto dispositivo, sia in punto valutativo. Diritto alla difesa ed esercizio della funzione giurisdizionale, dunque, corrono paralleli fino a saldarsi in funzione della ricerca della verità processuale.

Ebbene, se analizzato in questa prospettiva, si può dubitare che il sistema tributario assicuri pienezza di tutela. Nel nostro processo il segmento dell'attività processuale ora tratteggiato è monco, non essendo prevista una fase istruttoria di studio e ponderazione delle prove in senso tecnico<sup>26</sup>. L'art. 7 del d.lgs. n. 546, a differenza dell'art. 168-*bis*) del codice di procedura civile, infatti, non la disciplina come autonoma.

Questa peculiarità discende, in larga parte ed ancora una volta, dalle origini delle commissioni e dalla concezione che esse costituissero un prolungamento, sebbene in sede contenziosa, dell'attività di amministrazione attiva<sup>27</sup>. Ed è sopravvissuta fino ad oggi, probabilmente, nell'intento di preservare il nostro rito dalle pastoie tipiche dell'istruttoria del processo di cognizione e per scoraggiare il carattere inquisitorio dell'attività giudiziale.

Mi domando se queste ragioni siano ancora attuali. Non lo sono - già si è messo in evidenza - quelle collegate alla connotazione amministrativa della giustizia resa in contenzioso, ma non lo sono neppure quelle che traevano forza dall'esigenza di non prolungare oltre ragionevolezza i tempi processuali. La drastica riduzione delle cause per la sempre maggiore diffusione di riti preventivi - accertamento con adesione, reclamo e mediazione - dovrebbe determinare una revisione critica di quelle giustificazioni e persuadere dell'opportunità di una riforma che, almeno per le liti superiori ad un determinato valore e su materie di particolare complessità, introduca una fase endoprocedimentale autonoma, strettamente confinata quanto ai poteri

---

<sup>26</sup> Sul carattere inquisitorio o dispositivo del nostro processo, che qui si pone sullo sfondo del ragionamento, cfr. TESAURO, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, 203 ss.; ID., *Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie*, ivi, 1988, II, 14 e, più di recente, ID., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1037.

<sup>27</sup> Elemento storico comune, questo, del resto, al processo tributario e al processo amministrativo, come ricorda RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 357 ss., specie 358 e poi 376 e 377.

giudiziali di acquisizione o di ricerca delle prove, ma pur sempre funzionale a rendere matura la causa per la decisione finale, sulla falsariga dell'art. 187 del codice di procedura civile.

## **6. L'archetipo del diritto alla difesa: il "buco nero" della difesa tecnica qualificata**

Quanto detto fin qui si lega naturalmente al principio del diritto alla difesa tecnica qualificata.

Per entrambe le parti del processo tributario questo principio non si può ritenere pienamente rispettato.

Se quella privata può farsi assistere da difensori scelti in categorie prive di competenza giuridica ed in specie processuale, la parte pubblica, in primo grado, sta sempre in giudizio senza assistenza tecnica istituzionale, essendo obbligata a farsi difendere dall'Avvocatura dello Stato solo innanzi alle supreme giurisdizioni ed essendo semplicemente facoltizzata in grado d'appello.

Le previsioni sull'assistenza di parte privata e di parte pubblica esigono un ammodernamento, per me ineludibile. Quelle sulle limitazioni all'intervento dell'Avvocatura devono essere ripensate nel contesto più ampio di riforma dell'assetto ordinamentale delle commissioni e della graduazione delle cause sulla base del loro valore e della materia in lite, prevedendone sempre la presenza per quelle di maggiore rilievo.

Per quanto riguarda la difesa di parte privata, ritengo che specializzazioni tecniche diverse da quelle giuridiche debbano entrare nel processo nella forma di consulenze tecniche - di parte o d'ufficio - come avviene in tutti gli altri processi, compreso quello amministrativo, anch'esso dalla forte connotazione specialistica<sup>28</sup>. Di conseguenza, la difesa, nella forma prevista dall'art. 12 del d.lgs. n. 546, dovrebbe essere riservata ai soli iscritti all'ordine degli avvocati, come accade, pure per questo aspetto, in tutti i processi diversi dal nostro.

Sono consapevole che la Corte costituzionale, con ordinanza 3 giugno 1998, n. 210<sup>29</sup>, ha dichiarato infondata la questione di legittimità dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non riserva in via esclusiva agli avvocati l'assistenza tecnica, ritenendo che la norma «non comprime in alcun modo il diritto di difesa della parte, alla quale è attribuita la facoltà di avvalersi, oltre che dell'assistenza degli avvocati, anche di

---

<sup>28</sup> Cfr. BOVE, *Il sapere tecnico nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, 1431 ss.

<sup>29</sup> In *Fisco*, 1998, 10008.



quella di soggetti aventi diversa qualificazione professionale»<sup>30</sup>.

Tesi radicalmente opposta, però, venne espressa dai giudici di palazzo della Consulta nella sentenza 20 ottobre 1983, n. 320. In questa pronuncia dichiararono illegittimo l'art. 53 del r.d. 9 settembre 1941, n. 1022, recante l'ordinamento giudiziario militare di pace, per contrasto con l'art. 24, comma 2, Cost., nella parte in cui ammetteva alla difesa gli ufficiali in servizio. Per la Corte, infatti, la qualifica di ufficiale delle Forze armate non presupponeva una preparazione giuridica né generale, né particolare, relativamente, cioè, al diritto penale sostanziale e processuale, tale da legittimarne l'assistenza tecnica<sup>31</sup>.

Ora, se si ragiona senza venature ideologiche e lontani da interessi precostituiti, si deve riconoscere che le categorie professionali ammesse al patrocinio innanzi alle commissioni, diverse da quella degli avvocati, difettano "istituzionalmente" sia di preparazione processuale, sia di conoscenza "piena" del diritto, in seno al quale il diritto tributario è "parte del tutto" e "parte" che, con il "tutto", ha intrecci inscindibili: dal diritto civile, al diritto amministrativo, dal diritto penale ai diritti processuali, dal diritto commerciale al diritto comunitario e internazionale.

Sostenere, nella situazione data, la menomazione del principio di effettività del contraddittorio, dunque, non può essere additata come una bizzarria dei dotti. Sostenere il contrario, invece, risponde solo ad un'esigenza corporativa.

## **7. Gli archetipi della parità processuale delle parti e della pienezza del diritto alla difesa. Il "buco nero" del divieto della prova testimoniale: lo "stato dell'arte"**

Altra connotazione tipica della giustizia è la parità processuale delle parti in lite; e altro archetipo, a questo speculare, è quello della pienezza del diritto alla difesa. Entrambi sono stati resi espliciti dal secondo comma dell'art. 111 Cost.

---

<sup>30</sup> La stessa Corte, poi, con la decisione 24 luglio 1998, n. 328, in *Fisco*, 1998, 11008, ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità delle norme che «non riconoscono competenza piena nell'assistenza tecnica dei contribuenti nel processo tributario ai consulenti del lavoro iscritti nei rispettivi albi professionali», osservando che la scelta del legislatore appare «il riflesso della competenza professionale riconosciuta ai consulenti del lavoro, nella materia tributaria, dalla disciplina vigente», e che, del resto, analogo criterio è stato adottato per altre categorie professionali (quali, ad esempio, gli ingegneri, i geometri e i periti edili).

<sup>31</sup> La Corte, nella sentenza richiamata, in *Giur. it.*, 1984, I, 1, 38, precisò inoltre: «non si può fare a meno di dedurre che detta qualifica risulta insufficiente ad assicurare nel processo penale militare l'effettiva attuazione del diritto di difesa. D'altro canto, non potrebbe addursi il carattere speciale e peculiare dell'ordinamento militare, giacché permane pur sempre l'imprescindibile e fondamentale esigenza di assicurare all'imputato una reale difesa tecnica».

Nel nostro processo le cose non stanno come vorrebbero i principi e per convincersene è sufficiente riflettere sulle limitazioni probatorie disposte dal d.lgs. n. 546. È risaputo che l'art. 7, comma 4, vieta la prova testimoniale e che il divieto, originariamente introdotto dal d.P.R. n. 739 del 1981, è stato dalla Corte costituzionale ritenuto, in numerose e costanti pronunce, non lesivo del diritto alla difesa e del principio di parità delle parti, in quanto, a suo modo di vedere, «non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo». Quello tributario, d'altra parte, presenterebbe, sempre a parere dei giudici della Consulta, una “spiccata specificità”, che lo caratterizzerebbe e distinguerebbe dagli altri; specificità che risiederebbe sia nella natura della pretesa fatta valere dall'ente impositore, sia e soprattutto nella prevalente forma scritta del rito e delle prove poste a fondamento del diritto preteso e discusso<sup>32</sup>.

Non mi soffermo sulla tesi della Corte, qui scheletricamente riassunta: l'ho fatto in altra occasione<sup>33</sup> e meglio di me lo hanno fatto, con argomentazioni critiche fulminanti, studiosi di autorevolezza indiscussa<sup>34</sup>.

Voglio solo sottolineare come il processo tributario, se si ragiona sulle prove, non sia affatto un processo prevalentemente documentale: guardando a ciò che quotidianamente accade nelle stanze degli uffici finanziari e poi nelle aule delle commissioni, si deve riconoscere che la stragrande maggioranza delle controversie è sorretta, in realtà, da prove presuntive (legali o semplici) e che la partita, in numerosissimi casi, si gioca, proprio, sull'attendibilità del

<sup>32</sup> Mi limito a richiamare, per la sua completezza argomentativa, Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Rass. trib.*, 2000, II, 557 ss., con nota di RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*.

<sup>33</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 35 ss.

<sup>34</sup> Si vedano, tra i molti, RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario*, *op. loc. cit.*, e ID., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 176 ss.; TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, *op. loc. cit.* e ID., *Manuale del processo tributario*, cit., 170 e 171.; MENCHINI, *Poteri delle commissioni tributarie*, sub art. 7, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglione, Menchini e Miccinesi, Milano, 1997, 84 ss.; SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario*, *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 507 ss.; MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. trib.*, 2002, 1989 ss.; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 99 ss.; CIPOLLA, *La prova del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 583 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 332 ss.; ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 475 ss.; GIOVANNINI, *Recepimento e limiti dei principi “superiori” nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2017, 344 ss.

ragionamento inferenziale e dei fatti - magari risultati, questi sì, da elementi documentali - posti a fondamento del ragionamento stesso.

Al di là di questa notazione e tornando al divieto dell'art. 7, giova ricordare, da un lato, che a petto di esso l'amministrazione, in realtà, può utilizzare, per legge, dichiarazioni di terzi raccolte nell'istruttoria amministrativa e poi versarle nel processo con l'avviso di accertamento, la sua motivazione e il corredo degli atti; da un altro, che il privato è legittimato, sebbene con il solo avallo giurisprudenziale<sup>35</sup>, ad introdurre dichiarazioni scritte di terzi. Dichiarazioni, tutte queste, che, siccome sguarnite delle garanzie della testimonianza rituale, hanno mera forza indiziaria: possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonee, di per sé, a costituire il fondamento unico della decisione finale<sup>36</sup>.

Queste circostanze vanno a braccetto col fatto che l'art. 257-*bis*) del codice di rito comune, introdotto dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, ha disciplinato la testimonianza assunta in forma scritta; e che pure l'art. 63, comma 3, del d. lgs. 2 luglio 2010, n. 104, ammette in seno al riformato processo amministrativo questa "nuova" *species* di testimonianza<sup>37</sup>.

## **8. Intermezzo: dal divieto di prova testimoniale come antinomia sistemica ad una nuova lettura del criterio della "compatibilità" del codice di procedura civile con la legge processuale tributaria**

Come fare uscire, allora, il discorso dal *cul de sac* nel quale sembra costretto, schiacciato, com'è, tra tesi di rigetto della Corte, pulsioni riformatrici delle recenti norme di legge e art. 111 della Costituzione?

Occorre domandarsi, anzitutto, se, accanto all'auspicio di riforme normative strutturali, il procelloso mare parlamentare e il ristagno legislativo al quale abbiamo assistito negli ultimi vent'anni<sup>38</sup> non legittimino soluzioni

---

<sup>35</sup> V. Corte Cass., 21 aprile 2008, n. 10261, in *Corr. trib.*, 2008, 1716; 27 marzo 2013, n. 7707, in *Fisco online*.

<sup>36</sup> TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 170 e 171; CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 426 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente*, cit., 332 e 333; GLENDI, *Postilla a Marcheselli, Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, 389.

<sup>37</sup> Come faceva già l'art. 165 del r.d. 11 dicembre 1933, n. 1775, T.U. sulle acque e sugli impianti elettrici, per i processi davanti ai tribunali delle acque pubbliche.

<sup>38</sup> Lo mette in evidenza anche GALLO, *Introduzione, in Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 303 ss.

interpretative in grado, fin da subito, di ordinare ai principi singoli "segmenti" normativi, ad iniziare, proprio, da quello sulle prove.

Una strada alternativa a quella legislativa risiede nella rivalutazione del metodo dell'interpretazione costituzionalmente orientata. Penso, infatti, che l'adeguamento del sistema possa essere utilmente perseguito assumendo a modello di scrutinio, per l'appunto, il metodo dell'interpretazione *secundum constitutionem*<sup>39</sup>.

La centralità che questo profilo assume nell'economia del discorso mi convince dell'opportunità di compiere un "intermezzo" per meglio approfondirlo.

Vi è una preliminare obiezione della quale intendo farmi subito carico, giacché la sua forza, se non adeguatamente svirilizzata, potrebbe ostacolare l'incedere e rendere infruttuoso ogni sforzo nella direzione indicata. Mi riferisco al già richiamato art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546, per il quale nel nostro processo si applicano le norme del codice di procedura civile a condizione, però, che la stessa legge processuale tributaria non disponga diversamente e che esse risultino compatibili con quelle speciali e col sistema che le accoglie.

Si potrebbe osservare, alla luce di questa disposizione, che il passaggio dall'ordinamento d'origine, quello processual-civilistico, all'ordinamento di derivazione o di arrivo, quello processual-tributario, non può avvenire in via interpretativa per istituti in quest'ultimo già disciplinati e neppure può avvenire se dal raffronto tra i due ordinamenti o loro singole disposizioni consegue un giudizio d'incompatibilità. E si potrebbe aggiungere che il tentativo di impiantare nel sistema processuale tributario le novelle norme sulla testimonianza non possa avvenire proprio in forza del doppio criterio della "disciplina già esistente" e della "compatibilità", per come espressi dall'art. 1 or ora ricordato.

---

<sup>39</sup> L'onere di ricercare un'interpretazione costituzionalmente adeguata da parte di tutti gli attori del diritto - non solo della Corte - emerge per la prima volta, se non cado in errore, nella sentenza 27 luglio 1989, n. 456, nella quale essa si riferì, proprio, all'esigenza di offrire ad un testo di legge, prima di rimetterlo al suo vaglio, "adeguata interpretazione" alla luce della Costituzione. In termini ancor più netti, i giudici di palazzo della Consulta si espressero nella sentenza 22 ottobre 1996, n. 356, nella quale comparve un canone interpretativo divenuto fondamentale col passare del tempo: «le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali, ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali». Si tratta di regola, questa, che la Corte ha poi ripetuto più e più volte per rafforzare e giustificare il potere-dovere di interpretare le leggi *secundum constitutionem* e che impone, anche a noi, di tentare questa strada prima di abdicare a favore di interventi legislativi o di invocare strumenti demolitori, quali le sentenze di accoglimento dei giudici delle leggi. Cfr., per ampie e articolate considerazioni sull'impulso della Corte e sulle ricadute sistematiche, PUNZI, *Il ruolo della giurisprudenza e i mutamenti d'interpretazione di norme processuali*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, 1337 ss., specie 1342 ss.

Questa lettura, pur seria, non esaurisce quelle prospettabili. Sebbene la vocazione dell'art. 1 sia senz'altro quella di apprestare una "rete di copertura" al decreto n. 546 per norme da esso non previste<sup>40</sup>, mi sembra che la sua formulazione non precluda la possibilità di fare entrare nel nostro processo quelle del rito ordinario che già incarnino le garanzie dettate dall'art. 111, quand'anche riferibili ad istituti disciplinati specificamente. A petto di nuove garanzie, la barriera preclusiva delle disposizioni "già previste" nell'ordinamento di arrivo cede a favore di esse, giacché, proprio perché nuove ed ulteriori, esprimono profili normativi che non si possono ritenere già disciplinati in quell'ordinamento.

Ed eccoci all'altro e più sfaccettato corno del problema: la compatibilità. Alla luce dei "rafforzati" principi costituzionali, riassunti nell'art. 111, credo che la compatibilità non debba più essere verificata solo arrestandosi alla semplice comparazione orizzontale delle norme di pari grado (norma di rito comune e norma o sistema di rito speciale), ma debba essere accertata con una comparazione aggiuntiva, con una lettura costituzionalmente orientata, appunto, di questo iniziale risultato, ossia dell'eventuale giudizio negativo che dovesse discendere dalla prima comparazione.

Provo ad esprimermi in parole diverse. Se è vero che l'art. 111 reagisce, anzitutto, sul terreno dell'interpretazione - sia come norma interpretativa in senso proprio, sia come norma sull'interpretazione - letture costituzionalmente orientate di disposizioni di legge ordinaria rappresentano il naturale corollario della sua natura e vocazione.

Pertanto, non può più costituire ostacolo all'integrazione sistematica il giudizio negativo di compatibilità radicato sul confronto tra previsione (o sistema di previsioni) di rito speciale e previsione (o sistema di previsioni) di rito comune: se l'esito di questo giudizio si pone in contrasto coi superiori principi costituzionali e finisce per rendere singole disposizioni incompatibili con questi, l'interprete deve riallineare il sistema consentendo l'ingresso nel processo speciale alle disposizioni di diritto comune in quanto e per l'appunto conformi alle regole costituzionali sulla pienezza della tutela, sulla ragionevole durata e sulla parità processuale delle parti; regole che, invece, rimarrebbero irrimediabilmente violate se il giudizio di compatibilità si fermasse alle norme d'identico grado e al loro confronto orizzontale.

Diventa secondario, cioè, il primario giudizio d'incompatibilità che proprio la comparazione delle norme di pari grado potrebbe apparentemente legittimare, poiché in questa verifica deve ormai prevalere la conformità

---

<sup>40</sup> Cfr. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, op. loc. cit.

costituzionale. Insomma, il giudizio di compatibilità orizzontale tra norme, seppure dovesse apparire, a prima vista, preclusivo all'introduzione di discipline di diversa matrice, deve cedere il passo a un diverso e aggiuntivo confronto, che valga a privilegiare, per l'appunto, l'applicazione dei principi di fonte superiore.

In conclusione, è possibile che la previsione costituzionale dell'art. 111 consenta, coerentemente alla sua natura e funzione, di modificare il baricentro del vaglio di compatibilità e di rivitalizzare l'art. 1 quale norma di cerniera pure nelle ipotesi in cui singoli istituti siano già nominalmente richiamati dal d.lgs. n. 546 e il raffronto tra questi e norme processuali civili possa suggerire, in prima battuta, un giudizio d'incompatibilità.

Di primo acchito - ne sono consapevole - questo modo di leggere l'art. 1 può fare storcere il naso. D'altra parte, non mi sfugge neppure il fatto che l'applicazione del ragionamento qui rappresentato possa anche comportare qualche marginale forzatura del diritto scritto. Ciò nonostante, mi sento confortato in questo percorso dalla posizione che la Corte costituzionale ha sposato, proprio, sull'interpretazione adeguatrice. Traghettono nel processo speciale disposizioni del rito civile che meglio di altre danno corpo alla parità delle parti e alla pienezza della tutela, infatti, costituisce espressione del principio di integrazione che la Corte ha utilizzato per ampliare la disciplina anche del nostro processo.

Richiamo, al riguardo, le pronunce in materia di tutela cautelare nelle fasi di gravame. Sia la sentenza 17 giugno 2010, n. 217<sup>41</sup>, sia la sentenza 26 aprile 2012, n. 109<sup>42</sup>, si fondano, infatti, su letture costituzionalmente orientate non solo, com'è ovvio, di singole disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992, ma anche del sistema delle impugnazioni complessivamente considerato, vuoi nella disciplina risultante dalla legge sul processo tributario, vuoi in quella risultante dal codice di procedura civile. La Corte, orientando la sua lettura, proprio, alla Costituzione, ha finito per tessere

---

<sup>41</sup> In *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 47 ss. con nota di ACCORDINO, *La Corte Costituzionale apre uno spiraglio per un rinvio alla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*. La si veda pubblicata anche in *Corr. trib.*, 2010, 2041 ss., con nota critica di GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*; in *Giur. it.*, 2010, 11 ss., con nota critica di RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*; in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 841 ss. con nota di RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*. In termini critici anche COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 431 ss.

<sup>42</sup> In *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 490 ss., con nota adesiva di TROMBELLA, *La tutela cautelare nel processo tributario nella "nuova" giurisprudenza della Corte Costituzionale*.

una trama normativa aggiuntiva a quella risultante dai testi legislativi nudi e crudi. La Corte, dunque, ha espressamente ritenuto di applicare in via interpretativa gli artt. 283 e 373 cod. proc. civ. sulla sospensione dell'esecuzione delle sentenze ricorse, seppure il d.lgs. n. 546 sembrasse non consentirlo ad una prima lettura.

Al di là del caso specifico, pure relevantissimo sul piano applicativo, l'aspetto davvero significativo è l'indicazione metodologica che la Corte offre: l'integrazione come strumento di risoluzione delle antinomie. La cosa più importante, insomma, è che essa ha portato nuovamente allo scoperto un criterio che getta un fascio di luce nuova sul percorso interpretativo, giacché consente di esaminare singole disposizioni o sistemi di disposizioni in un'ottica finora inespressa. E a questo fine non le è sembrato di ostacolo né il fatto che la tutela cautelare già trovasse nell'art. 47 del d.lgs. n. 546 una disciplina specifica; né il fatto che singole previsioni potessero apparire espressive di un sistema speciale compiuto, in sé chiuso, anche per i gradi di gravame, stante il tenore letterale degli artt. 49, 61 e 62 e l'esplicita esclusione dalle disposizioni applicabili nel processo speciale dell'art. 337 cod. proc. civ. sulla sospensione dell'esecuzione della sentenza per effetto dell'impugnazione<sup>43</sup>.

Impostazione simile si rinviene, poi, nella sentenza 29 maggio 2013, n. 110, nella quale i giudici costituzionali hanno affrontato la questione di legittimità dell'art. 48, comma 2, d.lgs. n. 546, nella parte in cui non prevede che la Commissione tributaria, avendo esperito d'ufficio il tentativo di conciliazione, possa assegnare alle parti un termine per l'esame e l'eventuale accettazione della proposta<sup>44</sup>. Anche in questa circostanza, tralasciando il caso specificamente esaminato, è il metodo interpretativo prescelto che imprime rilievo alla sentenza. I giudici di palazzo della

---

<sup>43</sup> Al di fuori del diritto tributario, si tratta di un modo di ragionare della Corte che si può ritenere ormai consolidato e che, in tempi più recenti, è stato adottato anche dalla Corte di Cassazione, come puntualmente sottolineano PUNZI, *Il ruolo della giurisprudenza e i mutamenti d'interpretazione di norme processuali*, loc. cit., e RUFFINI, *Mutamenti di giurisprudenza nell'interpretazione delle norme processuali e "giusto processo"*, loc. cit.

<sup>44</sup> La Corte, nel ritenere infondata la questione, ha argomentato vuoi da previsioni "inteme" e, in particolare, dall'art. 34, comma 3, dello stesso d.lgs. n. 546, che permette al giudice, seppure in ipotesi specifiche, di disporre il differimento della discussione; vuoi da previsioni "esterne", riprese, cioè, dal codice di procedura civile, quale l'art. 183, comma 3, che, conferendo al giudice istruttore la "signoria" nella gestione delle udienze, esprime una regola di portata generale. Per la Corte, in altre parole, il comma 2 dell'art. 48 si sottrae alla censura «in ragione di un'interpretazione costituzionalmente orientata»: la possibilità di assegnare un termine alle parti, cioè, è «desumibile dalle finalità deflative dell'istituto medesimo, conformi ai principi del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. e al principio di ragionevolezza».

Consulta, ancora una volta, superano le apparenti incompatibilità e individuano nell'art. 111 Cost. e nel codice di rito comune fari in grado di illuminare le antinomie.

## 9. Conclusione su interpretazione adeguatrice e ammissibilità della prova testimoniale scritta

L'"intermezzo" che procede si è reso necessario per mettere a fuoco - mi auguro di esserci risuscito in termini inequivoci - lo scenario nel quale l'interprete si deve muovere per superare antinomie e contraddizioni di singole previsioni rispetto ai principi generali desumibili dal codice di procedura civile e dalla Costituzione, rispetto agli archetipi, insomma, che andiamo man mano snocciolando<sup>45</sup>.

Quali, dunque, le conseguenze che si possono trarre in relazione al divieto di prova testimoniale? Ho dianzi accennato al fatto che la preclusione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546, incarna l'idea per la quale il carattere prevalentemente scritto del processo speciale non può tollerare l'assunzione di una prova a contenuto e forma esclusivamente orali, come l'originaria prova testimoniale. D'altra parte, l'esigenza di celerità nella riscossione dei tributi, quale interesse costituzionalmente rilevante, è la faccia speculare, anche se formalmente inespressa o "mascherata", di questa giustificazione, in ragione della quale - l'ho evidenziato poc'anzi - la Corte ha condiviso il divieto così com'è.

Queste motivazioni, già traballanti nella loro originaria collocazione sistematica, se riportate al nuovo assetto normativo, non si conciliano senz'altro né col principio di pienezza della tutela, né con quello di effettività della difesa<sup>46</sup>.

La divaricazione tra limitazione concreta alla prova e modello del "processo giusto", che questi principi radicano e che l'art. 111 della Carta stabilisce in termini astratti e generali per tutti i tipi di processi, è tanto più incompatibile, ormai, quanto più la sua giustificazione si confronta con la nuova forma di testimonianza: quella scritta. Simile giustificazione, passata

---

<sup>45</sup> Cfr. GIOVANNINI, *L'interpretazione secundum constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 1057 ss.

<sup>46</sup> Che la limitazione alla prova costituisca una distonia evidente trova senz'altro conferma, a tacere da altre considerazioni, nella decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo 23 novembre 2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/2001, in *Rass. trib.*, 2007, 228, con nota di GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)*.



nuovamente al vaglio dell'art. 111 e dell'art. 24, non è più sostenibile alla luce della disciplina civilistica e amministrativa di recente conio, né un suo mantenimento sembra rispondere a ragionevolezza, anche storica: da questo punto di vista, è giocoforza escludere che il divieto dell'art. 7 sia stato concepito in funzione della nuova specie di testimonianza, che, com'è di palmare evidenza, all'epoca della sua introduzione non esisteva.

Nella prospettiva dell'interpretazione adeguatrice, allora, è forse possibile ridisegnare il confine del divieto, che può bensì continuare a comprendere la testimonianza in forma orale, ma che deve senz'altro escludere quella assunta nella ritualità scritta<sup>47</sup>. Detto semplicemente, l'esclusione - per non sconfessare la tesi granitica della Corte costituzionale - si dovrebbe continuare a riferire soltanto alla prova orale, configurata come *species* del *genus* testimonianza e per la quale, forse, si potrebbero ritenere tuttora spendibili le giustificazioni preclusive che per la Consulta sono il fondamento storico del divieto medesimo. Ma la sua estensione all'altra *species* di testimonianza, ovvero a quella scritta, non appare sostenibile già a fil di logica. E l'interpretazione *secundum constitutionem* consente, in termini sistematicamente ragionati e, secondo me, pienamente appaganti, di attenuare questa grave menomazione del diritto alla difesa e del diritto alla parità delle parti in causa.

### **10. L'archetipo della legittimazione all'impugnazione dei terzi pregiudicati della sentenza definitiva: il "buco nero" dell'opposizione di terzo ordinaria e una lettura costituzionalmente orientata per superare il vuoto normativo**

Vi è un ultimo istituto da esaminare prima di tirare le fila del discorso, che si lega all'archetipo dell'efficacia della sentenza definitiva, ex art. 324 cod. proc. civ., alle sole parti processuali (i loro eredi o aventi causa, secondo la formulazione dell'art. 2909 cod. civ.) e al carattere straordinario della sua impugnazione qualora terzi soggetti risultino pregiudicati nei loro diritti.

Qui non occorre indugiare sul concetto di efficacia della sentenza, su quello di cosa giudicata in senso formale e sostanziale e neppure sulle sue

---

<sup>47</sup> D'altra parte, non si potrebbe dire che questa lettura rischi di compromettere l'interesse costituzionalmente concorrente alla rapida riscossione e alla solerte definizione del rapporto d'imposta. Consimili interessi, infatti, troverebbero soddisfazione in termini non dissimili agli attuali: in un ragionevole bilanciamento, la deposizione scritta ben si concilia sia con le caratteristiche rituali del nostro processo - per come finora indicate dalla Corte - sia e vieppiù con le esigenze di rango costituzionale poco fa ricordate, sia, finalmente, con la necessità di speditezza del processo che esse implicano.

conseguenze dirette o indirette o sulle c.d. ripercussioni soggettive che essa può produrre.

Quello che intendo mettere in risalto è questo: a petto della possibilità che il codice di procedura civile riconosce ai terzi, pure eccezionalmente, di svellere la sentenza segnata da definitività quando i loro diritti risultano pregiudicati, la legge processuale tributaria rimane silente.

A mente dell'art. 404, sull'opposizione di terzo ordinaria, «un terzo può fare opposizione contro la sentenza passata in giudicato o comunque esecutiva pronunciata tra altre persone quando pregiudica i suoi diritti». L'art. 50 del d.lgs. n. 546 richiama, tra i mezzi d'impugnazione, l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione, ma non richiama, appunto, l'opposizione ordinaria.

Le sentenze tributarie, stando a questa disposizione, quindi, non sembrerebbero impugnabili con lo strumento in esame, sebbene si possano prospettare casi nei quali un terzo - ad esempio il Comune nelle liti catastali intercorse tra privato e Agenzia, oppure, forse, il litisconsorte necessario pretermesso - possa avere interesse alla contestazione<sup>48</sup>.

Riprendendo quanto osservato nell'"intermezzo" a proposito di interpretazione adeguatrice e di compatibilità tra sistemi tributario e processuale civile, ritengo che il principio di tipicità dei mezzi d'impugnazione, sotteso dall'art. 50, non possa in verità impedire un'interpretazione che valga a colmare quel vuoto e ad allineare il sistema agli artt. 24, 111 e 113 della Costituzione, per come incarnati dall'art. 404 del codice di rito. Questa doppia necessità, d'altra parte, è resa manifesta anche

---

<sup>48</sup> RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., 247; TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 328; PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 42 ss., auspicano o ammettono esplicitamente l'applicazione dell'art. 404 cod. proc. civ. Con riguardo al litisconsorte necessario pretermesso, pacificamente ammesso dalla letteratura civilistica tra i legittimati all'opposizione ordinaria (cfr. LUISSO, *Diritto processuale civile, Il processo di cognizione*, Milano, 2011, 507 e 508), si può forse prospettare il caso del socio di società di persone originariamente non raggiunto dall'avviso d'accertamento unitario e per l'appunto pretermesso dal processo instaurato dalla società ritualmente notificata. Il socio, se in ragione del "principio di trasparenza" si ritenesse pregiudicato da una sentenza definitiva pronunciata nei confronti della società, potrebbe opporsi ad essa ex art. 404, purché l'impugnazione dell'avviso d'accertamento a lui successivamente notificato non gli consenta di rimettere in discussione il reddito prodotto dalla società medesima; reddito la cui esistenza e il cui ammontare sono già coperti dal giudicato di sentenza pronunciate *inter alios* (cfr., sul litisconsorzio necessario anche nelle liti aventi ad oggetto l'accertamento dell'IRAP nei confronti della società e dell'IRPEF nei confronti dei soci, con atto unitario secondo la disciplina dell'art. 40 del d.P.R. n. 600 del 1973, Cass., Sez. un., 20 giugno 2012, n. 10145, in *GT Riv. giur. trib.*, 2013, 109, con nota di BUTTUS).

dalla sentenza della Corte costituzionale 17 maggio 1995, n. 177, che dichiarò illegittimi gli artt. 28 e 36 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, istitutiva dei TAR, nella parte in cui non prevedevano, proprio, l'opposizione di terzo fra i mezzi di impugnazione<sup>49</sup>.

Uscire concretamente dall'*impasse* significa, a mio giudizio, rivalutare l'art. 49 della nostra legge, in modo da attribuirgli funzione di cerniera tra il sistema delle impugnazioni civilistiche e il nostro. Se l'art. 50, come detto, si limita a richiamare l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione, per l'art. 49 alle impugnazioni si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, libro II del codice di procedura civile, ossia e tra l'altro l'art. 323, per il quale «i mezzi per impugnare le sentenze, oltre al regolamento di competenza, sono l'appello, il ricorso per cassazione, la revocazione» e, per l'appunto, «l'opposizione di terzo».

Certo, l'art. 49 introduce anche un limite all'integrazione, facendo salvo, in particolare, quanto disposto dal decreto 546 ("fatto salvo quanto disposto ..."). Nel corpo del decreto, però, non vi è nessuna regolamentazione volta ad elidere l'applicazione dell'art. 404 o dell'art. 323. Del resto e specularmente, neppure è da dire che l'opposizione contrasti con i presupposti o le caratteristiche strutturali del processo speciale o con i mezzi d'impugnazione espressamente elencati: anche se vagliata alla luce del comma 2 dell'art. 1, essa può ben convivere con quelle caratteristiche e con quei mezzi.

Ebbene, in una visione ordinata ai principi civilistici e costituzionali, il fatto che l'art. 50 ometta di richiamare l'opposizione può non essere determinante per escludere l'applicazione dell'art. 404, anzi può trasformarsi in fatto irrilevante. Non solo perché il silenzio potrebbe rispecchiare l'idea dell'inutilità di una disciplina specifica, atteso che quella del codice di rito comune si adatta senza particolari difficoltà al procedimento davanti alle commissioni; ma anche e soprattutto perché la clausola di rinvio dell'art. 49 alle norme sulle "impugnazioni in generale" consente di dare applicazione puntuale all'insegnamento della Corte costituzionale per il quale «le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali, ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali». Anche a costo, come forse si deve dire in questa circostanza, di marginali strappi alla formulazione testuale della disposizione positiva.

---

<sup>49</sup> Il codice del processo amministrativo ha espressamente inserito l'opposizione di terzo tra i mezzi d'impugnazione (art. 91), dedicando ad essa, poi, due scarse disposizioni: la prima riproduttiva dell'art. 404 cod. proc. civ. (art. 108), la seconda riferita a questioni di litispendenza (art. 109).

## 11. Conclusioni: la giurisdizione speciale e le ragioni del suo mantenimento

Le osservazioni sin qui svolte riportano a galla una questione alla quale ho fatto cenno all'inizio: le ragioni per le quali, oggi, si può continuare a predicare il mantenimento di una giurisdizione speciale per le controversie tributarie.

L'alternativa, invero, potrebbe essere quella di tornare al tronco originario dal quale tutto prese avvio sul finire dell'Ottocento ed istituire, in seno alla giurisdizione ordinaria, sezioni specializzate tributarie.

Provo a dire, rapidamente, i motivi che mi persuadono dell'opportunità di mantenere viva la scelta della giurisdizione speciale. Ve ne sono alcuni, di motivi, essenzialmente pratici, collegati all'esigenza di non riversare sulla magistratura ordinaria un numero elevatissimo di cause che attualmente occupano l'attività delle commissioni.

Vi sono, però, anche motivi di più elevata caratura, il fondamentale dei quali risiede nella natura ibrida o spuria della relazione tra obbligazione d'imposta e norme d'imposizione e nella natura, anch'essa ibrida o spuria, che caratterizza il processo per come storicamente "costruito".

La nostra obbligazione ritrae le proprie connotazioni dal diritto civile ed anzi essa si identifica, proprio, con un'obbligazione di tale specie quanto alla prevalente normazione applicabile. Pur caratterizzata dalla rigidità della disciplina sulle modalità di attuazione ed estinzione e pur con limitazioni riguardanti l'applicazione di alcuni istituti privatistici, l'obbligazione d'imposta si risolve nel dovere di adempiere la prestazione che ne costituisce l'oggetto con la dazione, normalmente, di una somma di denaro in forza di una situazione giuridica soggettiva qualificabile, appunto, come obbligazione<sup>50</sup>.

Essa, però, ha anche un'altra radice, che la riporta nel generico novero delle obbligazioni pubbliche. Questa configurazione è determinata non tanto dal fatto che parte del rapporto d'imposta sia lo Stato o altro ente pubblico titolare della funzione impositiva; quanto dalla circostanza che essa, obbligazione, è strumento attuativo del riparto dei carichi pubblici, riparto che nella capacità contributiva (art. 53 Cost.) trova il suo parametro oggettivo alla stregua di principio informatore del dovere solidaristico del concorso alle pubbliche

---

<sup>50</sup> Approfondimenti e spunti critici in FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, *passim*, e in MICHELI-TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, 409 ss.

spese<sup>51</sup>.

La fase della rettifica della dichiarazione o dell'accertamento, poi, ha connotazioni propriamente amministrative, sia per quanto riguarda l'istruttoria, sia per il provvedimento che ne segna l'esito finale: anche a non voler seguire la teoria costitutiva dell'obbligazione e ad aderire a quella dichiarativa - per me senz'altro più aderente al diritto positivo e preferibile sul piano sistematico - si deve riconoscere che l'avviso d'accertamento, quale atto conclusivo del procedimento, porta impresse in sé le caratteristiche provvedimentali tipiche. E questo è un dato non più discusso neppure in giurisprudenza: la Corte di Cassazione, infatti, ha da tempo assunto, con qualche rara eccezione, una posizione pressoché univoca nel senso ora indicato.

Anche la fase processuale, che segue la notificazione dell'avviso e la sua impugnazione, presenta venature non cristalline. Non solo perché la dottrina continua a travasarvi la discussione sulla natura dell'obbligazione d'imposta e quindi continua a vederlo come processo d'annullamento o d'accertamento sulla base dello schieramento teorico d'appartenenza. Ma anche perché la giurisprudenza della Corte di cassazione, valutata nelle sue espressioni prevalenti, ha finito per far emergere una modello composito: pur affermando il carattere autoritario dell'atto impositivo ed ammettendo il giudice speciale al suo annullamento, e pur riconoscendo al processo carattere impugnatorio nella fase d'avvio, lo qualifica, per il resto, come processo d'accertamento del rapporto, secondo il modello ricostruttivo dell'"impugnazione-merito".

Sono dunque le caratteristiche dell'obbligazione contributiva, della fase amministrativa d'accertamento e del suo atto conclusivo, della fase di avvio del gravame, della fase cognitiva del processo e della sua finalità, oltre all'elevato tecnicismo della materia, soprattutto per quanto riguarda la disciplina di alcuni tributi, a mantenere attuale la separazione della giurisdizione tributaria da quella ordinaria e la sua configurazione come giurisdizione speciale<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Per considerazioni teoriche sul carattere pubblicistico del riparto, cfr. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 21 ss.

<sup>52</sup> Cfr. BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 55 ss.



## GLI ATTI IMPUGNABILI NEL PRISMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO: LINEAMENTI EVOLUTIVI E CRITICITÀ DEL SISTEMA<sup>°</sup>

**Antonio Marinello**

*Professore Associato di Diritto Tributario  
Università degli Studi di Siena*

*Il tema degli atti impugnabili costituisce uno snodo cruciale nello studio del processo tributario. A seguito delle modifiche che hanno interessato la giurisdizione tributaria negli ultimi anni, con l'inclusione di tutte le controversie che hanno ad oggetto "i tributi di ogni genere e specie comunque denominati", la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha via via ampliato lo spettro degli atti impugnabili, ritenendo che il contribuente possa sempre contestare atti diversi da quelli indicati nell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, purché contengano una pretesa tributaria "compiuta e definita". Questo orientamento pone seri problemi di coerenza sistematica, in relazione alla natura tipicamente impugnatoria del processo tributario, legittimando il contribuente a proporre azioni di vero e proprio accertamento negativo del debito di imposta, in quanto tali strutturalmente estranee all'assetto complessivo del contenzioso fiscale.*

*The issue related to challengeable acts is a crucial point in the study of the tax trial. After the changes that have affected the tax jurisdiction in recent years, with the inclusion of all disputes that concern "the taxes of every genus and species however called", the jurisprudence of the Court of Cassation has gradually widened the spectrum of the challengeable acts, holding that the taxpayer can always challenge acts other than those indicated in art. 19, d.lgs. n. 546/1992, provided they contain a tax claim which is "completed and defined". This approach poses serious problems of systematic consistency, in relation to the nature and the structure of the tax trial, as it seems to legitimize the taxpayer to propose actions of negative assessment of the tax debt.*

### **Sommario**

1. Introduzione
2. L'art. 16 del d.P.R. n. 636/1972 e la tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario: lineamenti evolutivi della problematica
3. L'art. 19 del dlgs. n. 546/1992: tassatività dell'elenco degli atti impugnabili e interpretazione estensiva
4. L'orientamento della Corte di Cassazione e la categoria dei cd "atti atipici" ad impugnazione facoltativa
5. L'impatto sistematico dell'impugnazione facoltativa degli atti atipici: verso il superamento della funzione accordata all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992?
6. Considerazioni conclusive

---

<sup>°</sup> Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

## 1. Introduzione

Sebbene la giurisdizione delle Commissioni tributarie comprenda attualmente «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie» (art. 2, d.lgs. n. 546/1992), il processo tributario rimane tuttora saldamente ancorato al modello impugnatorio delineato nel 1972. L'instaurazione del giudizio presuppone cioè necessariamente l'impugnazione di un atto, con la sola e ovvia eccezione delle controversie aventi ad oggetto il rifiuto tacito della restituzione dei tributi.

In questo senso, l'art. 18, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 conferma in pieno l'impostazione già accolta nell'art. 15 del d.P.R. n. 636 del 1972 e, prima ancora, l'assetto impugnatorio che caratterizzava i giudizi innanzi alle Commissioni per le imposte dirette e sui trasferimenti di ricchezza (di cui al r.d.l. n. 1639 del 1936), di fronte alle Commissioni censuarie (di cui al T.U. n. 1572 del 1931) e a quelle per i tributi locali (T.U. n. 1175 del 1931)<sup>1</sup>.

Oltre che storicamente accreditata, la qualificazione del processo tributario in questi termini può dunque ritenersi pacifica anche nell'assetto vigente, con significative ripercussioni tanto sul piano teorico, quanto sul versante applicativo.

Tra le questioni di maggior rilievo che discendono da tale impostazione, rimangono tuttora aperte quelle concernenti la natura e la funzione del ricorso introduttivo del giudizio, nonché le relazioni che intercorrono tra il ricorso medesimo, l'oggetto del processo, il suo svolgimento e la decisione. In quest'ottica, uno dei temi fondamentali riguarda l'individuazione degli atti impugnabili attraverso il ricorso e, in particolare, la tassatività o meno del catalogo degli atti impugnabili compresi nell'art. 19 del d.lgs n. 546/1992<sup>2</sup>.

Negli anni più recenti, proprio quest'ultima questione è tornata prepotentemente al centro dell'attenzione dottrinale<sup>3</sup> anche in conseguenza di un rinnovato interesse da parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione,

<sup>1</sup> Questa impostazione di fondo, invero, può essere fatta risalire ancor più indietro nel tempo, al r.d. n. 3023 del 1866, grazie al quale fu consacrata la trasformazione in organi di controllo delle Commissioni comunali in precedenza istituite dalla legge n. 1830 del 1864, con la conseguente attribuzione a tali organismi di compiti di amministrazione consistenti nella determinazione dei redditi.

<sup>2</sup> Tra gli studiosi che maggiormente si sono occupati di questo tema, si veda anzitutto TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 77 ss.; ID., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 83 ss.; ID., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 9 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.

<sup>3</sup> Per tutti, si vedano, GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita"*, in *Rass. trib.*, 2015, 59 ss.; PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 79 ss.



che ha fornito una lettura della norma sempre più accentuatamente nel senso della non tassatività dell'elenco, ritenendo di riflesso impugnabili anche atti non menzionati dall'art. 19, purché siano in grado di esprimere la manifestazione di una «pretesa tributaria compiuta e definita»<sup>4</sup>.

Ebbene, questo filone interpretativo - ormai largamente prevalente in giurisprudenza - impone un'analisi che vada al di là della mera rassegna casistica degli atti che il giudice di legittimità ha ritenuto di volta in volta passibili di contestazione giudiziale<sup>5</sup>, e richiede piuttosto uno sforzo ricostruttivo di più ampio respiro, che consenta di cogliere le ragioni profonde ad esso sottese, anche in una prospettiva evolutiva, di possibile adeguamento normativo.

Per cui, in definitiva, se si vuole approfondire il tema, occorre prendere atto che il baricentro concettuale della questione non è più - o non è soltanto - il carattere tassativo dell'elencazione contenuta nell'art. 19, quanto piuttosto se la stessa previsione di un elenco di atti impugnabili corrisponda ancora ad una precisa esigenza sistematica<sup>6</sup>.

## **2. L'art. 16 del d.P.R. n. 636/1972 e la tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario: lineamenti evolutivi della problematica**

Prima di concentrare l'attenzione sull'orientamento più recente della giurisprudenza della Corte di Cassazione, credo che sia utile affrontare la questione della tassatività dell'elencazione oggi contenuta nell'art. 19 in una prospettiva storico-evolutiva<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Per questo orientamento, *ex multis*, Cass., Sez. Un., 27 marzo 2007, n. 7388; Cass., Sez. Un., 27 luglio 2007, n. 16293, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 317 ss., con nota di TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*; Cass., Sez. Un., 23 aprile 2009, n. 9669; Cass., 6 luglio 2010, n. 15946, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 612 ss., con nota di CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissements progressifs della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*; Cass., 11 maggio 2012, n. 7344; Cass., 2 dicembre 2014, n. 25524; Cass., 20 novembre 2015, n. 23765; Cass., 17 dicembre 2019, n. 33526.

<sup>5</sup> La casistica, al riguardo, è ampia e frastagliata. Tra le pronunce più interessanti si vedano Cass., 3 novembre 2010, n. 22377, in tema di impugnabilità delle fatture; Cass., 17 dicembre 2010, n. 25591, per i bollettini di pagamento; Cass., 18 maggio 2011, n. 10987, per gli avvisi bonari o inviti al pagamento; Cass., 5 ottobre 2012, n. 17010, riguardo agli interpellati disapplicativi.

<sup>6</sup> Cfr. PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 81.

<sup>7</sup> Per un inquadramento complessivo della problematica, anche in chiave storica, si veda GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, nel volume della *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò, dedicato al *Processo tributario*, Torino, 1998, 382 ss.

Il tema, infatti, non è nuovo e la formulazione attuale della norma costituisce il precipitato di una tormentata evoluzione e di un lungo dibattito, che vale la pena ripercorrere, sia pur brevemente.

Nella versione originaria, l'art. 16, comma 1, del d.P.R. n. 636/1972 stabiliva che il termine per proporre ricorso alla Commissione tributaria era di sessanta giorni «a decorrere dalla notificazione dell'avviso di accertamento, dell'ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie», disposizione alla quale il comma 3 aggiungeva che nei casi in cui il pagamento del tributo avesse avuto luogo senza preventiva imposizione e nei casi in cui il contribuente avesse richiesto il rimborso, si consideravano alla stregua di atti impositivi anche «il rifiuto di restituzione della somma pagata ovvero il silenzio dell'Amministrazione per novanta giorni dall'intimazione a provvedere».

Mentre la dottrina prevalente e la giurisprudenza di legittimità erano sostanzialmente concordi nel ritenere non tassativa l'indicazione di tali atti - con la conseguente possibilità di ammettere interpretazioni estensive, se non analogiche dell'art. 16<sup>8</sup> - il legislatore intervenne con il d.P.R. n. 739/1981, da un lato introducendo una norma di chiusura nel comma 1, che vietava in modo espresso l'impugnazione autonoma degli atti diversi da quelli indicati, dall'altro ampliando l'elencazione, con l'inserimento, in aggiunta agli atti originariamente previsti, dell'avviso di liquidazione e dell'avviso di mora.

Nonostante la modifica normativa, tuttavia, la questione rimase quanto mai aperta. La Corte Costituzionale<sup>9</sup> e la Corte di Cassazione a Sezioni Unite<sup>10</sup>, infatti, intervennero con due pronunce che riconoscevano comunque la possibilità di interpretare estensivamente il catalogo degli atti impugnabili: la Consulta, in particolare, ebbe modo di affermare che non si può «minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore». Di

---

<sup>8</sup> Per questo rilievo, si veda anzitutto il lavoro di T ESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 81 ss. In senso conforme, RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 579 ss.; G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976, 356 ss.; MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzione dei processi avanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1976, 1569 ss.

<sup>9</sup> V. Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313, in *Giust. civ.*, 1986, I, 669, nella quale venne in rilievo il problema dell'impugnabilità dell'avviso di mora. Cfr. T ESAURO, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone L. - Berliri C., Napoli, 2006, 225 ss.

<sup>10</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 3 febbraio 1986, n. 661, chiamata a decidere sulla sussistenza o meno della giurisdizione tributaria in tema di impugnazione dell'avviso di liquidazione.

avviso contrario si mostrò invece la dottrina dominante, che proprio alla luce della novella legislativa del 1981, ritenne di non poter accogliere interpretazioni ulteriormente estensive dell'elenco contenuto nell'art. 16<sup>11</sup>.

In questo tormentato contesto, si inserì infine la riforma organica del contenzioso operata tramite il d.lgs. n. 546/1992. Nel rinnovato quadro normativo, l'art. 19 ha contribuito in parte a sdrammatizzare la problematica, almeno per ciò che riguarda taluni atti specifici - quali il diniego o la revoca di agevolazioni ed il rigetto di domande di definizione agevolata del tributo, di cui è ora prevista in modo esplicito l'impugnabilità - ribadendo in termini altrettanto chiari la tassatività dell'elencazione. Come si vedrà subito, infatti, il comma 3 conferma che gli atti diversi da quelli indicati nel primo comma non sono impugnabili in via autonoma, ma solo congiuntamente a quelli nominati; mentre la lettera i) del comma 1 consacra in ulteriormente questa scelta, riservando in modo esclusivo alla legge la possibilità di individuare atti suscettibili di autonoma contestazione diversi da quelli espressamente nominati<sup>12</sup>.

### **3. L'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992: tassatività dell'elenco degli atti impugnabili e interpretazione estensiva**

Come anticipato, anche nel nuovo processo germinato dalla riforma del 1992, l'impianto di fondo è rimasto sostanzialmente invariato rispetto al modello precedente. Alla definizione dell'oggetto della giurisdizione tributaria - inizialmente operata attraverso una puntuale indicazione di tributi all'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 - si affianca infatti un catalogo di atti impugnabili, contenuto nell'art. 19.

---

<sup>11</sup> In questo senso, molto chiaramente, TESAURO, *Le modifiche alla legge sul contenzioso*, in *Boll. trib.*, 1982, 104 e ID, *Dubbi di costituzionalità sulla tassatività degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie*, *ivi*, 1984, 782 ss. In senso conforme, si vedano GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 264 ss.; RUSSO, voce *Contenzioso tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, Torino, 1988, 786 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1992, 512; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 620.

<sup>12</sup> In merito alla tassatività dell'elencazione contenuta nell'art. 19 del riformato processo, si vedano per tutti TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 345; MUSACARA', *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. trib.*, 1994, 1506 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 625; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, 462; BASILAVECCHIA, *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. trib.*, 1996, 229; GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., 384.

E a prescindere dal fatto che si intenda ricostruire il modello processual-tributario in un'ottica dichiarativista<sup>13</sup>, come giudizio volto all'accertamento del rapporto obbligatorio di imposta<sup>14</sup>, o in una prospettiva costitutivista<sup>15</sup>, come giudizio di annullamento dell'atto contestato, l'art. 19 e l'elenco degli atti impugnabili giocano un ruolo fondamentale nella dinamica del processo, in quanto regolano l'accesso alla giurisdizione tributaria, individuando le controversie concretamente devolvibili a questa<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Secondo l'impostazione dichiarativista, come è noto, l'atto impositivo non ha natura provvedimento in quanto la norma tributaria non è norma strumentale, attributiva di poteri autoritativi all'Amministrazione finanziaria, ma norma materiale, che disciplina direttamente il fatto assunto a presupposto dell'imposizione. Sul piano processuale, giacché da questo tipo di norme scaturiscono diritti soggettivi, la tutela giurisdizionale consiste nel potere sostitutivo del giudice, il quale non si limita ad annullare l'atto eventualmente illegittimo, bensì accerta le conseguenze collegate dalla legge alla realizzazione del presupposto. Per l'elaborazione originaria di tale impostazione, A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 232 ss. Per gli sviluppi successivi, CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 3 ss.; BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, 38 ss. e, in chiave processuale, RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 4 ss., 102 ss.; BATISTONI FERRARA, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 1109 ss.; GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all'oggetto del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 35; ID., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., 329.

<sup>14</sup> Secondo il diffuso orientamento giurisprudenziale e dottrinale che qualifica il processo tributario come un giudizio di "impugnazione-merito". La formula "impugnazione-merito" è riconducibile, in contrapposizione alle azioni di mero accertamento, agli studi di RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1953, I, 479 ss. e CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, 79 ss.

<sup>15</sup> Nella prospettiva costitutivista, per contro, la norma tributaria viene configurata quale norma strumentale, definitoria del presupposto al verificarsi del quale sorge nell'Amministrazione finanziaria il potere autoritativo di emanare atti impositivi suscettibili di incidere sulla sfera patrimoniale del soggetto passivo. Al provvedimento amministrativo viene dunque riconosciuto un effetto costitutivo del rapporto giuridico di imposta, con la conseguenza che l'oggetto del giudizio tributario va individuato nel potere di chiedere l'annullamento dell'atto amministrativo tributario o la dichiarazione di illegittimità dell'atto stesso: così ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 74 ss. e TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 127 ss.; ID., *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 35 ss.; ID., *Lineamenti del processo tributario*, cit., 106 ss. La medesima linea ricostruttiva è condivisa da MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 166 ss.; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 154 ss.; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 82 ss.; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 216 ss.; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 143 ss.

<sup>16</sup> In merito alla necessità di tener conto della eterogeneità degli atti indicati nell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 e, di riflesso, della non omogeneità delle tutele offerte dal processo tributario, si veda diffusamente RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, specie 72 ss.

Così richiamata la funzione essenziale svolta dall'art. 19 nello schema impugnatorio del processo innanzi alle Commissioni tributarie, va da sé che anche per questa disposizione sono emerse le medesime questioni interpretative sorte a suo tempo per l'art. 16 del d.P.R. n. 636/1972.

Con la doverosa precisazione, semmai, che mentre l'art. 16 si limitava ad indicare in modo puntuale un novero di atti contestabili, l'art. 19 offre chiari appigli testuali che consentono di ritenere tassativa l'elencazione: da un lato, allorché prevede, al comma 1, lett. i) che è impugnabile «ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità»; dall'altro, allorché dispone, al comma 3, che «gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente»<sup>17</sup>.

Ora, però, tassatività dell'elencazione non significa impossibilità assoluta di fornirne un'interpretazione estensiva, quantomeno nelle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria emetta atti che, pur non compresi nominalmente nel catalogo dell'art. 19, presentino una omogeneità funzionale tale da poter essere ricondotti per caratteristiche ed effetti ad uno degli atti nominati.

Ed è a questa lettura che approda la Corte di Cassazione nei primi interventi successivi all'entrata in vigore del riformato processo allorché, pur riconoscendo in via generale l'eshaustività dell'elenco degli atti passibili di contestazione innanzi al giudice tributario, afferma altresì che il catalogo può essere ampliato ricorrendo al canone ermeneutico dell'interpretazione estensiva, in modo tale da garantire al contribuente una tutela a fronte di atti lesivi della sua sfera giuridica, non espressamente menzionati nell'art. 19, ma funzionalmente assimilabili a quelli compresi nell'elenco<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> In questo senso, chiaramente, GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., specie 384-386; PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 718 ss.; ID., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 86; MARINI, *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di Della Valle E. - Ficari V. - Marini G., Padova, 2008, 115 ss.

<sup>18</sup> In linea con questa impostazione, in questa prima fase interpretativa la Suprema Corte ritiene ad esempio impugnabile l'atto di revoca dell'accertamento con adesione (Cass., Sez. Un., 26 marzo 1999, n. 185), ma non impugnabile il diniego di autotutela (Cass., 18 maggio 2000, n. 361). Su questo tema, si veda TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 9 ss.; ID., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 17 ss.; STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, specie 113 ss.; FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, *passim*; ID., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, 1715 ss.; LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, 1799 ss.; ID., *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non*

#### 4. L'orientamento della Corte di Cassazione e la categoria dei cd. "atti atipici" ad impugnazione facoltativa

Senonché, questa tendenza inizialmente prudente della giurisprudenza di legittimità all'interpretazione estensiva del novero degli atti impugnabili ha subito in tempi più recenti una brusca accelerazione<sup>19</sup>, indotta da una serie di motivazioni, talora condivise da parte della dottrina.

In primo luogo, l'atteggiamento della Suprema Corte è parso mutare come diretta conseguenza delle modifiche legislative apportate all'art. 2 della legge processuale tributaria, prima con l'art. 12, comma 2, della l. 28 dicembre 2001, n. 448, successivamente con il d.l. n. 203/2005, conv. nella l. n. 248/2005. Attraverso questi due interventi legislativi, come noto, l'art. 2, d.lgs. n.

---

*arriva cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. trib.*, 1994, 750 ss.; TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni unite*, in *Giur. it.*, 2007, 2885 ss.; ID., *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 989 ss.; BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2009, 1227 e ss.; GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 473 ss.; INGRAO, *Niente di nuovo sul fronte dell'impugnabilità del rifiuto di autotutela*, in *Dial. trib.*, 2010; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 865 ss.; RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, in AA. VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Milanofiori Assago (MI), 2016, 410 ss.

<sup>19</sup> V., tra le tante pronunce, Cass., Sez. Un., 10 agosto 2005, n. 16776; Cass., 13 ottobre 2006, n. 22015; Cass., Sez. Un., 26 luglio 2007, n. 16428; Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass., Sez., Un., ord., 11 maggio 2009, n. 10672; Cass., 26 maggio 2010, n. 15946; Cass., 17 dicembre 2010, n. 25591; Cass., 6 ottobre 2012, n. 17010; Cass., 6 novembre 2013, n. 24916; Cass., Sez. Un., 18 febbraio 2014, n. 3773; Cass., 8 luglio 2015, n. 14243. In dottrina, INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. trib.*, 2005, II, 940 ss.; ID., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1075 ss.; MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33 ss.; GUIDARA, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 785 ss.; RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, 1564 ss.; CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, 13 ss.; RASI, *La conoscenza "occasionale" e "legale" dell'"estratto di ruolo" nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 1012 ss.; RANDAZZO, *Alle Sezioni Unite la questione dell'autonomia impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Corr. trib.*, 2014, 3121 ss.; PAPARELLA, *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 1 ss.

546/1992 è stato riscritto rendendo attualmente la giurisdizione tributaria una giurisdizione a carattere generale riguardante tutti i casi in cui si controversa su un determinato rapporto tributario, o su sanzioni relative a violazioni tributarie<sup>20</sup>.

Oltre a ciò, in ragione del fatto che l'elenco degli atti riconosciuti come impugnabili in via autonoma è da considerare per certi versi superato<sup>21</sup>, in quanto redatto in tempi risalenti, con riferimento esclusivo ai tributi - e, soprattutto, ai modelli attuativi del rapporto giuridico di imposta - all'epoca esistenti<sup>22</sup>.

Infine, sulla base della considerazione che la previsione di un *numerus clausus* di atti contestabili potrebbe confliggere con gli artt. 24 e 113 Cost.<sup>23</sup>, nonché con i corrispondenti principi sovranazionali, in particolare con l'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e con l'art. 47 della Carta Europea dei Diritti Fondamentali<sup>24</sup>.

Muovendo da questa serie di valutazioni, la Corte ha dunque ribadito il convincimento che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 sia interpretabile in maniera estensiva ma, alzando ulteriormente il tiro, ha

---

<sup>20</sup> Sul tema, RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass trib.*, 2002, 415 ss.; CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803 ss.; MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., 14 ss.

<sup>21</sup> Le uniche modifiche sostanziali apportate all'elenco in tempi recenti sono dovute al d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha inserito nell'art. 19 le lett. e-bis) ed e-ter), rispettivamente riferite all'iscrizione di ipoteca ed al fermo amministrativo di beni mobili registrati (a proposito delle quali si veda per tutti MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo sui beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in Comelli A. - Glendi C. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 147 ss.) e, da ultimo, al d.lgs. 10 giugno 2020, n. 49, che ha introdotto la lett. h-bis), applicabile alle «istanze di apertura di procedura amichevole presentate a decorrere dal 1 luglio 2019 sulle controversie riguardanti il reddito o il patrimonio relativi al periodo di imposta che inizia il 1 gennaio 2018 e ai successivi periodi di imposta».

<sup>22</sup> Per questo rilievo, principalmente, Cass., Sez. Un., 10 agosto 2005, n. 16776. In dottrina, questo aspetto è particolarmente valorizzato da RUSSO, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 70 e da PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 91.

<sup>23</sup> Così, tra le altre, Cass., 28 novembre 2014, n. 25297; Cass., 28 luglio 2015, n. 15957.

<sup>24</sup> Questo aspetto è messo in evidenza soprattutto in sede dottrinale. Per più ampie considerazioni, cfr. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 48 ss.; MULEO, *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria*, a cura di Bilancia-Califano-Del Federico-Puoti, Torino, 2014, 153 ss.; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, cit., 892 ss.

affermato che il contribuente deve ritenersi legittimato a ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che lo portino comunque a conoscenza di «una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa (...) si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato»<sup>25</sup>.

In tal modo, il veicolo d'accesso alla tutela giurisdizionale non è più rintracciabile soltanto all'interno del catalogo di cui all'art. 19, estensivamente interpretato, ma in qualsiasi atto che, esplicitando le concrete ragioni fattuali e giuridiche di una determinata pretesa impositiva, renda attuale l'interesse ad agire tutelato in via principale dall'art. 100 c.p.c.<sup>26</sup>.

Cosa vi sia dietro questa impostazione, è agevole comprenderlo. Attraverso il rinnovato orientamento interpretativo, la Corte dà consistenza ad una preoccupazione di fondo, ossia che l'ampliamento della giurisdizione tributaria abbia comportato l'attrazione di tributi i cui procedimenti attuativi possono prevedere atti non indicati nell'art. 19 e che quindi, per rendere effettiva la tutela giurisdizionale del contribuente, sia necessario aprire nuove vie di accesso alle Commissioni tributarie.

Cosicché, qualunque tipo di atto comunicato al contribuente può diventare oggetto di contestazione giudiziale, sotto l'unica condizione richiesta per rivolgersi al giudice tributario che la pretesa impositiva risulti sufficientemente definita, ma senza che assuma più alcun rilievo la veste formale utilizzata dall'ente impositore. In questo contesto, insomma, il giudice tributario è chiamato ad individuare in un dato atto il contenuto "sostanzialmente impositivo", inteso quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile, negli elementi essenziali e sufficienti, la pretesa tributaria.

Per effetto di tale orientamento, la Corte ha ritenuto impugnabili un'ampia varietà di atti atipici, come ad esempio il preavviso di fermo di beni mobili registrati emesso dall'agente della riscossione *ex art. 86, d.P.R. n. 602/1973*<sup>27</sup>; l'avviso di liquidazione per indebita detrazione IVA<sup>28</sup>; l'avviso di mora *ex art. 50, d.P.R. n. 602/1973* sebbene atto prodromico dell'esecuzione forzata<sup>29</sup>; gli avvisi di pagamento o liquidazione ed anche gli inviti bonari al pagamento in materia di tributi locali che devono essere qualificati avvisi di accertamento o di liquidazione quando esplicitino una pretesa tributaria ormai definita<sup>30</sup>;

---

<sup>25</sup> Così Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045.

<sup>26</sup> V. Cass., 6 novembre 2013, n. 24916 e Cass., 10 novembre 2017, n. 26637.

<sup>27</sup> Cfr. Cass., 11 maggio 2009, n. 10672; Cass., Sez. Un., 7 maggio 2010, n. 11087.

<sup>28</sup> Cass., 23 luglio 2009, n. 17202.

<sup>29</sup> Cass., 15 ottobre 2009, n. 21891.

<sup>30</sup> Cass., 24 luglio 2007, n. 16293; Cass., 15 giugno 2010, n. 14373.



l'estratto di ruolo, in quanto costituisce una parziale riproduzione del ruolo medesimo<sup>31</sup>; il bollettino di conto corrente postale relativo al versamento dell'imposta sulla pubblicità<sup>32</sup>; la comunicazione di irregolarità, ex art. 36-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973<sup>33</sup>; le fatture emesse per la riscossione della tariffa rifiuti<sup>34</sup>; il diniego parziale di estinzione di tributi iscritti a ruob<sup>35</sup> ed un novero ulteriore di atti sui quali non è il caso di indulgere in questa sede.

## **5. L'impatto sistematico dell'impugnazione facoltativa degli atti atipici: verso il superamento della funzione accordata all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992?**

L'orientamento al quale tutte queste pronunce attingono risponde essenzialmente alla già ricordata necessità di cogliere in modo più puntuale la varietà delle situazioni reclamabili di fronte al giudice tributario, approntando soluzioni alla sopravvenuta inadeguatezza del tradizionale elenco di atti impugnabili.

Sul piano concettuale, questa esigenza può apparire condivisibile. Solo che la soluzione proposta dalla giurisprudenza sembra travalicare l'obiettivo perseguito e finisce per depotenziare in maniera irreversibile l'art. 19 quale condizione di accesso alla giurisdizione tributaria.

La sensazione è che, percorrendo questa via, non ci si muova più nel solco della tradizionale interpretazione estensiva della disposizione, quanto, piuttosto, nella rinnovata e ben più radicale prospettiva di una sua implicita, sostanziale abrogazione<sup>36</sup>.

---

<sup>31</sup> Con la sentenza del 2 ottobre 2015, n. 1904, la Cassazione, a Sezioni Unite, si è pronunciata nel senso che deve ritenersi ammissibile «l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stato “validamente” notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992».

<sup>32</sup> Cass., 17 dicembre 2010, n. 25591.

<sup>33</sup> Cass., 28 novembre 2014, n. 25297.

<sup>34</sup> Cass., 31 ottobre 2018, n. 27805.

<sup>35</sup> Cass., 30 gennaio 2020, n. 2144.

<sup>36</sup> Evidenziano tale profilo anche MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, cit., 33; CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 13 ss.; CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo del processo tributario*, cit., 620; PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili*, cit., 93.

Se, infatti, si ritengono impugnabili tutti quegli atti con i quali l'Amministrazione finanziaria abbia semplicemente a comunicare al contribuente una pretesa impositiva, non si ottiene soltanto un effetto estensivo in senso tecnico dell'elenco di cui all'art. 19, ma, piuttosto, una dilatazione abnorme del suo ambito di applicazione, con un esito espansivo che finisce per creare una nuova, indistinta, tipologia di atti impugnabili "atipici" ad impugnazione facoltativa.

E così, secondo la giurisprudenza, lo scenario che caratterizza la fase di accesso alla tutela giurisdizionale diventa il seguente. Gli "atti atipici", che di per sé non sono idonei a produrre effetti definitivi in capo al contribuente, potranno essere impugnati in via facoltativa, laddove il contribuente dimostri di avere un interesse effettivo all'azione, ritenendo ad esempio che dalla mancata contestazione di tali atti possano determinarsi conseguenze lesive della sua sfera giuridica.

Senonché - è bene ricordarlo - la mancata impugnazione dell'atto atipico non comporta alcuna decadenza sul piano processuale, né produce l'effetto sostanziale di cristallizzare la pretesa impositiva ivi contenuta. E, per l'effetto, in caso di mancata impugnazione, sarà in ogni caso possibile contestare in sede giudiziale il suo contenuto al momento dell'impugnazione del primo atto tipico contenuto nell'elenco dell'art. 19, successivamente e ritualmente notificato.

Questa ricostruzione - e la possibilità stessa di ammettere l'esistenza di una categoria di atti atipici ad impugnazione facoltativa - sono state variamente criticate dalla dottrina.

Nella prospettiva costitutivistica, la critica fa leva principalmente sull'inconferente riferimento operato dalla Cassazione all'interesse all'azione, genericamente inteso alla stregua dell'art. 100 c.p.c., che in realtà non potrebbe essere evocato, in quanto il legislatore ha battuto da sempre una strada diversa, esprimendo una chiara preferenza sistematica per un interesse all'azione modellato sul criterio dell'enumerazione tassativa degli atti impugnabili<sup>37</sup>.

Stando a questo rilievo, in sostanza, l'impugnabilità dovrebbe essere riconosciuta soltanto a fronte di atti certamente idonei a produrre effetti lesivi e che, se non impugnati entro il termine decadenziale, siano suscettibili di

---

<sup>37</sup> V. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, cit., 1043-1045, il quale ritiene, senza mezzi termini, *contra legem* la creazione di stampo giurisprudenziale di una categoria di atti non autoritativi, impugnabili in via facoltativa; TURCHI, *L'azione tributaria di impugnazione fra modelli tradizionali e recenti interpretazioni giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 169 ss.

consolidare in modo irreversibile tali effetti. Nella soluzione prefigurata a livello giurisprudenziale, invece, l'impugnazione concerne atti che, impugnati o no, non producono comunque alcuna conseguenza pregiudizievole, il che trova conferma proprio nella loro qualificazione di atti a contestazione facoltativa: se l'impugnazione è facoltativa, è dubbio che possa davvero essere definita impugnazione, così come è dubbio che sia soggetta ad un termine preciso<sup>38</sup>.

Da queste osservazioni discende così la riaffermazione di una «*linea sistematica che, in ottica alloriana, muove dal carattere impugnatorio del processo tributario, promuovibile contro un sistema predeterminato di atti, per conseguire l'annullamento, totale o parziale*»<sup>39</sup>.

Stando all'impronta sistematica dalla quale promanano queste riflessioni, l'opposizione al *trend* giurisprudenziale degli ultimi anni è pressoché inevitabile.

Come ricordato in premessa, peraltro, il carattere impugnatorio del processo tributario è affermato anche dalla dottrina che identifica il contenzioso innanzi alle Commissioni come un giudizio di impugnazione-merito<sup>40</sup>. Impostazione che, come noto, è stata tradizionalmente accolta dalla stessa giurisprudenza, laddove si ravvisa nell'oggetto del processo l'accertamento dell'obbligazione tributaria secondo uno schema tipico di impugnazione dell'atto, attraverso il quale pervenire alla determinazione, nel merito, del rapporto di imposta<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> In argomento, si veda altresì CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 976, secondo cui "l'impugnazione facoltativa è una *contradictio in terminis*: nel modello impugnatorio propriamente detto, l'atto/provvedimento impugnabile o è impugnato (ed allora non diventa definitivo) oppure non è impugnato (ed allora l'unica *chance* del contribuente è l'autotutela amministrativa). Se invece l'atto non ha natura provvedimentoale e non rientra comunque nell'elenco dell'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, è inidoneo a cristallizzare i suoi effetti".

<sup>39</sup> Così TESAURO, *Premessa al Manuale del processo tributario*, Torino, ed. 2014, XX, laddove il filo conduttore dell'opera viene identificato a chiare lettere nella natura impugnatoria del processo tributario.

<sup>40</sup> Per tutti, si veda RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, cit., 479 ss.; ID., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 461 ss.

<sup>41</sup> Che il processo tributario debba essere annoverato tra i giudizi di "impugnazione-merito" e non tra quelli di "impugnazione-annullamento" costituisce affermazione assolutamente pacifica in giurisprudenza. L'orientamento in questione è tanto risalente quanto consolidato ed è stato ribadito anche nelle più recenti pronunce. In questi termini, *ex multis*, Cass., 28 giugno 2016, n. 13294; Cass., 6 aprile 2020, n. 7695; Cass., 10 settembre 2020, n. 18777; Cass., 5 ottobre 2020, n. 21290.

Ebbene, se si analizza l'orientamento attualmente prevalente della giurisprudenza della Corte di Cassazione, è facile notare come questo finisca per porsi in conflitto anche con i presupposti teorici e sistematici del giudizio di impugnazione-merito.

Nel sostenere che per accedere al processo tributario la forma dell'atto impositivo è del tutto irrilevante, in quanto l'ente impositore deve semplicemente avanzare una pretesa fiscale sufficientemente definita, il salto logico che si compie va ben oltre l'idea che attraverso l'impugnazione dell'atto si possa altresì scendere alla sostanza del rapporto.

In questo modo, si consente infatti di esercitare l'azione nei confronti di atti, per lo più di mere comunicazioni, per la cui emissione non è prevista alcuna forma specifica. Il che significa anzitutto che, una volta introdotto il giudizio, la valutazione del giudice non potrà in alcun modo riguardare la legittimità formale dell'atto, intesa come corrispondenza ad un paradigma procedimentale nel quale si incarni il corretto svolgimento della funzione impositiva.

Ma vi è di più. Per questa via, sembra infatti prendere corpo l'idea di un esercizio a "forma libera" dell'azione amministrativa che, giocoforza, sul versante della tutela, apre le porte all'accertamento negativo dell'esistenza, o della consistenza, dell'obbligazione tributaria. Ciò in quanto, consentendo l'impugnazione di atti da cui non possono conseguire effetti patrimoniali pregiudizievoli per il contribuente, si finisce per dare ingresso ad un giudizio volto a verificare la legittimità dell'esercizio del potere di imposizione ancor prima del suo effettivo e rituale esperimento.

Ebbene, anche nello schema ricostruttivo del processo tributario come impugnazione-merito - come detto, largamente prevalente in giurisprudenza - la possibilità di ammettere un giudizio di accertamento negativo sul rapporto giuridico di imposta è stata sin qui recisamente negata.

Ciò in quanto il modello impugnatorio, ancorché diretto all'accertamento del rapporto, non consente al contribuente di convenire il titolare della potestà impositiva innanzi al giudice tributario fino al momento in cui tale potestà non abbia assunto i tratti di una concreta manifestazione. E se l'atto non è idoneo a realizzare e a definire effetti giuridici, l'interesse a contestarlo non dovrebbe sussistere, in quanto un consimile interesse sorge unicamente in vista dell'esigenza di rimuovere gli effetti sfavorevoli dell'atto suscettibili di consolidarsi in capo al contribuente<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> In dottrina, si veda GLENDI, *Ancora sugli atti "non notificati" tra diritto amministrativo e diritto tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 22 ss., che liquida l'orientamento in questione come "un'alterazione inaccettabile dello schema processuale" in materia tributaria; CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono*, cit., 627.

Del resto, come è stato autorevolmente osservato, consentire l'impugnazione "in via facoltativa" di atti di qualunque natura, alla sola condizione che promanino da un ente impositore e contengano la rappresentazione di una pretesa fiscale, rovescia come un guanto la dinamica impugnatoria del contenzioso tributario, dal momento che converte la tipica situazione soggettiva di "onere" di contestazione della pretesa, finalizzata ad impedirne la definitività, in una mera "facoltà". Con la conseguenza ulteriore che il mancato esercizio di questa facoltà di impugnazione non determina effetti preclusivi o decadenziali nei confronti del contribuente<sup>43</sup>.

## 6. Considerazioni conclusive

Volendo ora tirare le fila del discorso, l'orientamento giurisprudenziale in rassegna trova senz'altro una qualche ragionevole giustificazione nell'esigenza di garantire al contribuente una tutela giurisdizionale adeguata a fronte della proliferazione dei modelli attuativi del rapporto obbligatorio nei differenti tributi<sup>44</sup>, oltre che dell'accresciuta incisività dei poteri autoritativi nella fase della riscossione<sup>45</sup>: istanze, queste, che sollecitano senza dubbio la

---

Peraltro, l'azione di accertamento negativo viene ritenuta inammissibile dalla stessa giurisprudenza di legittimità, per improponibilità della domanda. In questi termini, Cass., 12 marzo 2001, n. 103; Cass., Sez. Un., 21 marzo 2006, n. 9224; Cass., Sez. Un., 27 settembre 2006, n. 20890; Cass., Sez. Un., 20 novembre 2007, n. 24011; Cass., 30 novembre 2012, n. 21392; Cass., 20 dicembre 2018, n. 32962. In argomento, si vedano le considerazioni di BASILAVECCHIA, *Funzione tributaria e forme di tutela*, cit., 29 ss.; MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 21; RUSSO, *Giurisdizione, situazioni giuridiche soggettive e mezzi di tutela in materia tributaria*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 209.

<sup>43</sup> In questi termini, PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili*, cit., 100.

<sup>44</sup> Per questo rilievo, si vedano soprattutto RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. Dir.*, App., Milano, 2008, 629; ID., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1564; CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 13 ss.

<sup>45</sup> Il riferimento è, fondamentalmente, al nuovo corso introdotto con l'art. 29, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 che, come noto, ha comportato la concentrazione della riscossione nell'accertamento, inizialmente limitata ad alcuni ambiti impositivi e successivamente estesa ad una sempre più ampia gamma di tributi. Cfr. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, 22 ss.; ID., *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 119 ss.; CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 159 ss.; GLENDI, *Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 481 ss.; LA ROSA, *Riparto delle competenze e "concentrazione" degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 577 ss.;

necessità di accedere ad un controllo giudiziale in tempi e modi congrui rispetto all'avvio della procedura esecutiva.

È altrettanto vero, però, che l'impugnazione non può essere consentita in modo indiscriminato avverso un qualsiasi atto emesso a firma dell'ente impositore o dell'agente della riscossione<sup>46</sup>, ma soltanto nei confronti di quegli atti - sia pure "atipici" in quanto non espressamente nominati nel catalogo dell'art. 19 - che presentino tratti equivalenti, quanto a struttura, contenuto e funzione, rispetto a quelli qualificati come autonomamente impugnabili<sup>47</sup>.

Solo accedendo ad una lettura adeguatrice di tal fatta è possibile superare la rigidità dell'enumerazione tassativa, attingendo al canone dell'interpretazione estensiva. Più precisamente, in presenza di atti che, sebbene atipici, siano connotati dai medesimi caratteri strutturali e funzionali di quelli tassativamente individuati dal legislatore, il diverso *nomen iuris* non può e non deve costituire un limite ai fini della contestazione giudiziale. E, in coerenza con tale impostazione, il principio di tipicità degli atti impugnabili deve essere interpretato in chiave evolutiva, senza peraltro compromettere il disegno originario sul quale si fonda il sistema del contenzioso<sup>48</sup>.

G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti di imposizione e l'esecuzione degli avvisi di accertamento*, ivi, 2011, 597 ss.; MARELLO, *L'accertamento tributario esecutivo: ambito applicativo e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, 966 ss.

<sup>46</sup> V. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 48, ove si rileva come l'impugnabilità generalizzata e incondizionata di tutti gli atti atipici conduca inevitabilmente ad una alterazione radicale dello schema processuale, dal momento che il contribuente, destinatario della funzione impositiva, sarebbe libero di scegliere il momento nel quale proporre l'azione giurisdizionale, in palese contrasto con la previsione della valvola di accesso alla tutela giudiziale di cui all'art. 19. In argomento, altresì, FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1112 ss.; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, cit., 885 ss.

<sup>47</sup> In questi termini, SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di Consolo C. - Glendi C., Padova, 2008, 216; CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., 957; FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 979; GLENDI, *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 2528 ss.

<sup>48</sup> La predeterminazione degli atti impugnabili, insomma, deve consentire una valutazione flessibile della «impugnabilità autonoma di ciascun atto che possa essere definito, nelle sue caratteristiche, nella sua funzione e nei suoi effetti come equivalente» agli atti catalogati nell'art. 19, comma 1. Per questo ordine di idee, si vedano le osservazioni magistrali di BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 44 ss.; ID., *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone L. - Berliri C., Napoli, 2006, 199 ss.

Per contro, ammettere l'impugnabilità di ogni tipo di atto, semplicemente perché evocativo di una pretesa compiuta, ma di per sé inidoneo a cristallizzare in via definitiva tale pretesa se non contestato<sup>49</sup>, significherebbe ribaltare l'impostazione voluta dal legislatore, che ha canonizzato l'interesse all'azione puntualizzandolo in atti tipici impugnabili in via autonoma<sup>50</sup>, consentendo all'interprete soltanto di distinguere, tra gli atti non menzionati, quelli a tutela differita da quelli mai impugnabili.

Una cosa è, insomma, ammettere l'impugnazione di atti non menzionati dalla legge ma sicuramente riconducibili, per identità di struttura e funzione, al novero di quelli elencati; ben altra cosa è invece ritenere contestabili in sede giudiziale atti che non producono gli stessi effetti di quelli impositivi, i quali soli si presentano come immediatamente idonei a pregiudicare l'integrità patrimoniale del destinatario. Tener ferma questa distinzione, del resto, consente di attribuire il giusto peso sistematico alla previsione di un rigido termine decadenziale per l'esercizio della relativa azione, e, sotto un diverso profilo, al rigoroso sistema di inammissibilità previsto dagli artt. 18 e 22 della legge processual-tributaria<sup>51</sup>.

Sempre ragionando in chiave sistematica, la tendenza a consentire l'impugnazione anche avverso atti privi di una vera efficacia provvedimentoale finisce per introdurre surrettiziamente nel processo tributario un'azione di mero accertamento dell'inesistenza della pretesa fiscale, del tutto estranea alla struttura del processo tributario, ai poteri decisorii delle Commissioni ed alla trama normativa complessiva prevista dal d.lgs. n. 546/1992<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> V., per una critica senza appello, TESAURO, *Premessa*, in *Manuale del processo tributario*, cit., XIX, ove si ripudia con forza l'idea che la *deregulation* giurisprudenziale degli atti impugnabili possa consentire la contestazione di una qualsiasi "cartuccella che indichi gli estremi di un credito del fisco".

<sup>50</sup> Cfr. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 283 ss.; ID., *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, *ivi*, 2014, 465 ss.; GALLO, *L'istruttoria nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 25 ss.; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario*, cit., 890.

<sup>51</sup> Così, in termini assolutamente condivisibili, TURCHI, *L'azione tributaria di impugnazione fra modelli tradizionali e recenti interpretazioni giurisprudenziali*, cit., 184 ss.

<sup>52</sup> Come osserva RAGUCCI *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, cit., 386, l'assetto tradizionalmente impugnatorio del processo tributario è determinato essenzialmente da ragioni di economia processuale, che consistono nell'esigenza di concentrare, nel ricorso contro determinati atti, le controversie attinenti ad un unico rapporto di imposta e, per altro verso, di impedire che l'attività amministrativa sia anticipata da azioni di accertamento preventivo sul sorgere del presupposto, che interferirebbero in modo insanabile con il suo corretto e ordinato svolgimento.

Il tutto senza considerare le incertezze operative e la possibile proliferazione del contenzioso che finiscono per derivare dall'orientamento qui in discussione, tra l'altro in palese contrasto con le esigenze deflattive che ormai da più di venti anni sono al centro dell'azione legislativa in materia di accesso alla tutela giurisdizionale.

Qui, se vogliamo, la critica alla tesi dell'impugnazione facoltativa si fa ancora più serrata.

Se portata alle sue logiche e più estreme conseguenze, l'assimilazione degli atti contenuti nell'art. 19 a quelli comunque idonei a individuare una pretesa definita e compiuta dovrebbe comportare in ogni caso la necessità di contestare l'atto "atipico" nel termine dei 60 giorni, pena la definitività della pretesa indicata e con l'ulteriore conseguenza che, decorso il termine per l'impugnazione, tale atto diverrebbe definitivo, talché i motivi di ricorso che avrebbero potuto essere spesi in relazione ad esso, non potrebbero essere fatti valere in caso di impugnazione di atti successivi "tipici", giusto il principio secondo cui avverso ciascun atto possono farsi valere in via esclusiva i motivi di ricorso afferenti ai vizi propri<sup>53</sup>.

Con il rischio latente, in questi casi, di precludere al contribuente la possibilità di impugnare l'atto tipico in caso di mancata contestazione dell'atto atipico. Soluzione tanto avventata sul piano sistematico che la stessa Corte di Cassazione ha tentato in qualche modo di "parare il colpo", elaborando la figura dell'impugnazione facoltativa, *tertium genus* non previsto dalla legge, fra l'autonoma impugnazione dei provvedimenti elencati e l'impugnazione differita degli atti non elencati, propedeutici all'adozione dei primi.

A questo punto, è chiaro come un intervento ponderato e risolutivo del legislatore non sia più differibile. L'orientamento della Cassazione, infatti, mette pesantemente in discussione impostazioni sedimentate e soluzioni consolidate sul processo tributario, minando la coerenza e tenuta complessiva del sistema e generando al contempo situazioni di insostenibile incertezza sulle forme, i modi e i tempi della tutela garantita al contribuente<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Per questa linea ricostruttiva, chiaramente, FRANSONI, *L'impugnabilità degli interpelli*, in *Rass. trib.*, 2020, 103 ss.; ID., *Il diritto potestativo d'interpello*, Pisa, 2020, 179 ss. Per cui - e per spiegarsi meglio - qualora il contribuente decidesse di impugnare un avviso bonario e, in un momento successivo gli venisse notificato un avviso di accertamento, stando all'orientamento in questione gli sarebbe preclusa la possibilità di riproporre le contestazioni all'accertamento che ha già mosso al momento dell'impugnazione dell'avviso bonario. Quindi, e per assurdo, potrà impugnare l'avviso di accertamento solo per vizi propri. Questo aspetto paradossale è ben evidenziato da PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili*, cit., 100 ss.

<sup>54</sup> Come osserva lucidamente RUSSO, *Giurisdizione, situazioni giuridiche soggettive e mezzi di tutela in materia tributaria*, cit., 208, questa fuga in avanti della giurisprudenza, ancorché



Occorre allora prendere atto dell'evoluzione intervenuta nei modelli di applicazione del prelievo, ponendo mano ad una seria ed ormai lungamente attesa riforma del processo tributario, che miri a renderlo finalmente adeguato - nella struttura, nel funzionamento e nella selezione delle competenze professionali richieste - alle effettive esigenze di tutela che è chiamato a soddisfare.

---

sorretta da buoni propositi, è per un verso insufficiente (in quanto «non copre l'ambito degli atti bisognosi e meritevoli di tutela che pure si collocano all'interno dell'alveo dell'intera materia tributaria abbracciata dalla giurisdizione generale del giudice tributario»), per l'altro e comunque, assolutamente non condivisibile (in quanto «la tesi in esame non è frutto di un'interpretazione condotta con i consueti canoni ermeneutici e, in particolare, nemmeno di quello definito costituzionalmente orientato, in quanto si risolve in un'interpretazione abrogativa con riferimento specifico all'art. 19 nel chiaro ed inequivocabile significato ad esso attribuibile, che non è consentita a nessun giudice»).



# LA SOSPENSIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO COME STRUMENTO PER REALIZZARE L'ECONOMIA DEI GIUDIZI<sup>o</sup>

**Marco Cedro**

*Professore Associato di Diritto Tributario  
Libera Università "Maria SS. Assunta" - LUMSA*

*L'istituto della sospensione del processo consente di bloccare temporaneamente il normale svolgimento dello stesso, in attesa della risoluzione di una questione pregiudiziale da parte di altro giudice. Sebbene tale strumento possa realizzare una reale economia dei giudizi (e dell'acquisizione probatoria), tuttavia tale sospensione può essere ammessa solo in casi stabiliti dalla legge. Ci si può chiedere se l'attuale disciplina della sospensione del processo tributario in pendenza di giudizi davanti a giurisdizioni diverse sia tuttora rispondente ai criteri di giustizia e di economicità dei giudizi.*

*The suspension of the trial makes it possible to temporarily arrest the normal course of the trial, pending the resolution of a preliminary question by another judge. Although this tool can achieve a real rationalisation and economy of judgments (and of evidentiary acquisition), however, such suspension can only be allowed in cases established by law. The question arises as to whether the current rules governing the suspension of tax proceedings pending before different jurisdictions still meet the criteria of justice and cost-effectiveness.*

## **Sommario**

1. Premessa
2. La sospensione necessaria del processo nel codice di procedura civile
3. La sospensione del processo tributario: l'art. 39, primo comma, del d.lgs. n. 546/92 come mezzo per realizzare l'economia dei giudizi
4. Conclusioni

---

<sup>o</sup>Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

## 1. Premessa

Può accadere che le fattispecie oggetto di diversi processi, pendenti davanti alla stessa o diverse giurisdizioni, possano essere intimamente connesse in virtù di un nesso di pregiudizialità ovvero, addirittura, coincidere. In tal caso, tuttavia, si pone il problema di evitare, per quanto possibile, che uno stesso fatto possa essere giudicato in modo recisamente diverso a seconda del giudice che pronunzia la sentenza.

Tuttavia, la differenza di apparato istruttorio e probatorio, nonchè la parziale difformità delle fattispecie legislative, comporta assai spesso che i risultati dei giudizi non coincidano affatto. Lo stesso fatto storico può costituire delitto secondo la normativa penale e, tuttavia, essere considerato lecito ai fini fiscali, ovvero, più spesso, a fronte dell'assoluzione in sede penale si può incorrere in una violazione di una norma tributaria. Inoltre, le norme processuali e le relative preclusioni, nonchè la previsione di presunzioni legali, possono sicuramente portare a decisioni difformi tra le diverse giurisdizioni

Si tratta, com'è evidente, di un risultato che, seppur difficilmente accettabile secondo il comune sentire, è accettato dall'ordinamento, ed anzi espressamente previsto. Si pensi alle norme in tema di specialità e rapporto tra processo penale e tributario, di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000.

Al fine di ridurre, per quanto possibile, che gli stessi fatti siano valutati in modo differente, o quantomeno per rendere possibile al giudice che si pronunzierà per secondo di venire a conoscenza della decisione dell'altro giudicante, l'ordinamento prevede una serie di strumenti ed istituti che mitigano l'effetto dell'autonomia delle giurisdizioni.

La sospensione del processo costituisce un evento eccezionale nel corso del giudizio, sia esso tributario o civile<sup>1</sup>, e si verifica quando avvengono dei fatti che arrestano solo temporaneamente il normale svolgimento del processo<sup>2</sup>. La sospensione, infatti, a differenza delle cause di estinzione del giudizio, presuppone che il processo possa riprendere una volta che la causa che ha provocato la sospensione sia stata rimossa o sia comunque cessata<sup>3</sup>.

Il fine perseguito dall'istituto è quello di evitare il contrasto di futuri giudicati e di garantire il raggiungimento di una economia processuale.

---

<sup>1</sup> CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, Torino, 2019, 281.

<sup>2</sup> TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Milano, 2016, 167.

<sup>3</sup> CONSOLO–GLENDEI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 555.

La sospensione deve essere limitata ad ipotesi specifiche e previste espressamente dalla legge, in quanto produce il momentaneo congelamento delle attività processuali<sup>4</sup>.

Ci si deve pertanto interrogare sulla concreta possibilità che tale istituto possa costituire un correttivo al principio di autonomia tra processi e gli effetti precipui sul contenzioso avente ad oggetto il rapporto tributario.

## **2. La sospensione necessaria del processo nel codice di procedura civile**

Il codice di procedura civile contiene, tra le varie norme dedicate all'istituto della sospensione del processo, quella che disciplina la sospensione necessaria prevista dall'art. 295.

L'art. 295 c.p.c., rubricato «sospensione necessaria», prevede che *«Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa»*.

L'effetto dell'applicazione della norma è quella di arrestare, temporaneamente ma senza la fissazione di una data precisa in cui il giudizio riprenderà, il normale corso del processo per l'esigenza di risolvere in altra sede una questione rilevante per decidere.

La vaghezza dei termini utilizzati dal legislatore rimanda al libero apprezzamento del giudice decidere quando ricorra il vincolo di pregiudizialità. Si deve comunque trattare di un nesso di dipendenza tra due questioni, diverse tra loro<sup>5</sup>, una delle quali costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'altra<sup>6</sup>.

La sospensione pertanto colpisce esclusivamente il processo che “dipende” dalla risoluzione di una questione pendente davanti ad altro giudice<sup>7</sup>. È irrilevante che il processo da sospendere sia stato proposto, o iscritto nel ruolo, prima o dopo l'altro procedimento: il processo dipendente deve essere sospeso.

---

<sup>4</sup> Con contestuale lesione, ancorché momentanea e necessitata, del principio della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, comma secondo, della Costituzione e dall'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

<sup>5</sup> Cass., 14 maggio 2020, n. 8898.

<sup>6</sup> Cass., 31 agosto 2020, n. 18082.

<sup>7</sup> La sospensione troverà applicazione anche in caso di continenza tra le cause pendenti in grado diverso (Cass., 28 aprile 1998, n. 4326).

È oramai un orientamento concorde della giurisprudenza quello secondo il quale il processo è considerato “dipendente” quando lo stesso appare tale secondo un criterio di pregiudizialità e continenza<sup>8</sup>.

Ne consegue che la previa definizione di un'altra controversia può essere imposta dalla legge o comunque deve apparire tale da costituire l'indispensabile antecedente logico da cui dipende la decisione della controversia<sup>9</sup>, ed altresì le parti della causa pregiudicata siano parti dell'altro giudizio<sup>10</sup>.

L'art. 295 deve essere letto necessariamente in “combinato disposto” con il successivo art. 297, secondo il quale la causa pregiudiziale può (e non necessariamente “deve”)<sup>11</sup> essere pendente davanti al giudice penale o amministrativo<sup>12</sup>, abbia ad oggetto un diritto soggettivo e la sua decisione sia destinato a fare stato nel giudizio sospeso<sup>13</sup>.

Il giudice, una volta accertata la ricorrenza del succitato requisito, deve disporre la sospensione, senza che vi sia alcuna possibilità di proseguire il processo. La decisione del giudice è un corollario necessitato dell'accertamento del requisito ed il giudice non necessita di una apposita istanza di parte, potendo evitare di procedere alla sospensione solo qualora sia possibile riunire i procedimenti.

L'art. 297 subordina la ripresa del processo sospeso al «*passaggio in giudicato della sentenza che definisce la controversia civile o amministrativa di cui all'articolo 295*»: all'avverarsi di tale condizione, le parti debbono riattivare il processo entro il termine perentorio previsto dalla legge, pena l'estinzione del giudizio<sup>14</sup>.

<sup>8</sup> Cass., 7 aprile 2006, n. 8174; Cass., 19 ottobre 2012, n. 18026; Cass., 21 ottobre 2019, n. 26716. Tale continenza deve essere determinata da una relazione tra rapporti giuridici sostanziali distinti ed autonomi.

<sup>9</sup> *Ex multis*, Cass., 21 dicembre 2011, n. 27932.

<sup>10</sup> Cass., 15 luglio 2005, n. 15017; Cass., 11 aprile 2007, n. 8701; Cass., 26 luglio 2011, n. 16324; Cass., 18 febbraio 2008, n. 3936.

<sup>11</sup> La Corte Costituzionale, con ordinanza n. 182 del 22 giugno 2004, ha negato che sussista un obbligo di sospensione del processo civile in attesa di definizione del processo penale.

<sup>12</sup> Cass., 12 dicembre 1995, n. 12720; Cass., 13 maggio 2009, n. 11085. Cfr. altresì Cass., Sez. Un., 24 maggio 2013, n. 12901.

<sup>13</sup> È interessante richiamare Cass., Sez. Un., 19 giugno 2012, n.10027: se si aderisce alla tesi evidenziata in tale sentenza, se la causa pregiudicante sia stata decisa con una sentenza, ancorché non ancora definitiva, dovrebbe trovare applicazione l'art. 337, secondo comma (che tuttavia richiede requisiti parzialmente differenti dalla norma in commento: cfr. Cass., 29 maggio 2019, n. 14738) e non l'art. 295 c.p.c.

<sup>14</sup> Se si aderisse alla tesi esposta dalle Sezioni Unite, e richiamata *supra* in nota 13, il processo sospeso potrebbe riprendere dopo il deposito della sentenza di prime cure, ancorché

### 3. La sospensione del processo tributario: l'art. 39, primo comma, del d.lgs. n. 546/92 come mezzo per realizzare l'economia dei giudizi

Com'è noto, le disposizioni del c.p.c. possono essere applicate nel processo tributario solo se non esiste una norma specifica nel d.lgs. n. 546/92 e, in tal caso, se la disposizione processualciviltistica sia compatibile col processo tributario e con l'ordinamento tributario in generale<sup>15</sup>: ne deriva che non è sufficiente l'assenza di contrasto con le norme tributarie, ma è necessario che il giudice tributario accerti che l'applicazione della norma richiamata non comporti una distorsione dell'ordinamento (o del "sistema") tributario in generale.

Il d.lgs. n. 546/92 contiene, all'art. 39<sup>16</sup>, una espressa disciplina della sospensione del processo, diversa da quella processualciviltistica<sup>17</sup>. L'art. 39

---

non definitiva (Cass., 5 dicembre 2019, n. 31876). Tale orientamento contrasta con l'orientamento più recente della Cassazione in tema di sospensione del processo tributario.

<sup>15</sup> Cfr. art. 1 del d.lgs. n. 546/92.

<sup>16</sup> Sulla sospensione del processo tributario, si rimanda a MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE, MARINI, FICARI, *Il processo tributario*, 2008; ID., *La sospensione e l'interruzione. Gli effetti di tali vicende e la ripresa del processo*, in UCKMAR – TUNDO, *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007; GAFFURI A., *Sospensione del processo: cause*, in TESAURO (a cura di), *Codice Commentato del processo tributario*, Torino, 2016; DELLA VALLE, *Le c.d. vicende anomale nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 161; MARINELLO, *La sospensione del processo tributario in caso di presentazione di querela di falso*, in *Rivista di Diritto Tributario – supplemento online*, 2021; DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1999.

<sup>17</sup> L'art. 39 del d.lgs. n. 546/92 così dispone: «1. Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

1-bis. La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

1-ter. Il processo tributario è altresì sospeso nei seguenti casi:

a) su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

b) su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017.».

contiene tre ipotesi differenti, e solo la prima disciplina la sospensione in caso di pendenza di una causa pregiudiziale davanti ad un'altra giurisdizione<sup>18</sup>.

Ai fini della presente trattazione assume pertanto rilevanza la sospensione prevista dal comma primo dell'art. 39<sup>19</sup>.

Tale norma è immutata fin dalla stesura originaria del d.lgs. n. 546/92 e consente di sospendere il processo tributario, qualora sia stata presentata davanti ad altra giurisdizione una querela di falso o "*deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio*" nel processo tributario.

In tali specifici e circostanziati casi la Commissione Tributaria deve necessariamente ed obbligatoriamente sospendere il giudizio<sup>20</sup>, qualora ritenga rilevante la questione pregiudicante ai fini della decisione e sussistenti i requisiti previsti dalla legge<sup>21</sup>.

Secondo l'opinione maggioritaria<sup>22</sup> il tenore della disposizione di cui al comma 1 dell'art. 39 è chiaro: la sospensione del processo tributario, in pendenza del processo civile, possa avere luogo esclusivamente nei casi previsti da tale disposizione.

Ci si deve però interrogare sulla possibilità o meno, per il giudice tributario, di sospendere il processo in tutti gli altri casi di "pregiudizialità esterna", ossia di pendenza della causa pregiudiziale davanti ad un giudice appartenente ad altra giurisdizione.

Secondo le Sezioni Unite della Cassazione, come si legge nella sentenza n. 14670 del 1° ottobre 2003, il giudice non può disporre la sospensione, ma potrà, al limite, decidere incidentalmente la questione ai sensi dell'art. 2, comma terzo, del medesimo d.lgs. n. 546/92.

<sup>18</sup> Le altre ipotesi trovano applicazione quando la controversia pende davanti alla stessa o altra commissione tributaria ovvero sia in corso una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali o del Regolamento UE n. 2017/1852.

<sup>19</sup> Si deve dare atto che sussistono inoltre altri casi di "sospensione impropria" che non sono disciplinati dall'art. 39 del d.lgs. n. 546/1992 e che esulano dall'argomento oggetto del presente scritto.

<sup>20</sup> Cass., 14 dicembre 2018 n. 32441.

<sup>21</sup> Sull'onere probatorio incombente sulla parte che invoca la sospensione per avvenuta presentazione della querela di falso, si veda Cass., 30 novembre 2017, n. 28671; Cass., 17 gennaio 2019, n. 1148; nonché Comm- Trib. Prov. di Napoli, sentenza del 22 gennaio 2020, n. 720.

<sup>22</sup> Tra gli altri, BELLÈ, *Sospensione del processo tributario e sentenza a futura memoria*, in *Rass. trib.*, 2002, 5, 1794; TESAURO, voce: *Processo Tributario*, in *Dig. disc. priv. – sez. comm.*, XI, 348; GLENDI, *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *GT – Riv. giur.trib.*, 2001, 10, 1226.



Si tratta di un limite molto netto, che, se si aderisce a tale tesi rigorista, esclude l'applicazione dell'istituto della sospensione qualora la causa pregiudicante sia pendente davanti al giudice civile o amministrativo, anche nell'ipotesi di identità dei fatti<sup>23</sup>.

Ma negli ultimi anni sembra emergere un, seppur timido, diverso (ed ovviamente minoritario) orientamento nella giurisprudenza di legittimità, con riferimento alla eventuale pregiudizialità di un processo davanti alla giustizia amministrativa<sup>24</sup>. Secondo questo orientamento, rientra tra i poteri della Commissione tributaria quello di disporre la sospensione del processo una volta che sia accertata la pendenza, davanti al giudice amministrativo, di un giudizio riguardante gli atti amministrativi presupposti. La giurisprudenza citata tuttavia subordina l'applicazione dell'istituto della sospensione al caso, invero non rarissimo, in cui il giudice amministrativo sia chiamato a pronunciarsi su una questione pregiudiziale in senso tecnico.

Tale orientamento appare improntato ad un giusto temperamento dell'eccessivo rigore dell'art. 39, comma primo, in modo da favorire l'economia processuale ed evitare il contrasto di giudizi, seppur emessi da giurisdizioni diverse, vertenti sugli stessi fatti.

L'esperienza pratica insegna che nella maggior parte dei casi la causa pregiudicante è pendente davanti al giudice penale.

L'art. 39, comma primo, non distingue tra giurisdizioni: la Commissione può sospendere il giudizio esclusivamente nei casi previsti dall'art. 39, comma primo del d.lgs. n. 546/92 e la Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibile la censura di incostituzionalità dell'art. 39, d.lgs. n. 546/92, in virtù della reciproca autonomia del processo penale e del processo tributario<sup>25</sup>.

Tale orientamento trova conforto nella lettera dell'art. 20 d.lgs. n. 74/2000<sup>26</sup> che così dispone: «*il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del*

---

<sup>23</sup> In tal senso MARINI, *Note in tema di sospensione del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2005, 4, 1065; TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2016, 237.

<sup>24</sup> Si fa riferimento alle considerazioni espresse dalla Cassazione nell'ordinanza n. 31112 del 28 novembre 2019.

<sup>25</sup> Corte Costituzionale, ordinanza del 24 novembre 2010, n. 335.

<sup>26</sup> Sul tema, da ultimo, SAMMARTINO, *Il divieto di sospensione del procedimento di accertamento e del processo tributario per la pendenza del processo penale*, in GARAVOGLIA (a cura di), *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 625.

*procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione»<sup>27</sup>.*

Ne consegue che secondo la giurisprudenza maggioritaria della Cassazione<sup>28</sup>, il giudice può procedere ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, ma non può disporre la sospensione del procedimento tributario per la pendenza del giudizio penale<sup>29</sup>.

Tale interpretazione, chiaramente maggioritaria, tuttavia si presta ad alcune considerazioni critiche.

In primo luogo, l'art. 39 del d.lgs. n. 546/92 non dispone per il caso in cui la causa penale pregiudicante sia pendente in appello. Si può ipotizzare che si tratti di una fattispecie non considerata dalle norme del d.lgs. n. 546/92 e che pertanto possa trovare applicazione, nei limiti imposti dall'art. 1 del medesimo decreto, la disciplina processualcivilistica.

Si deve pertanto verificare se l'art. 337 c.p.c. possa trovare applicazione nel giudizio tributario. Si deve rilevare che l'applicazione del citato articolo del c.p.c. nel giudizio tributario non è più esclusa dalla nuova formulazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/92, come modificato dall'art. 9 del d.lgs. n. 156/2015, e non sembra che la norma in commento sia da considerarsi di per sé "incompatibile" con la disciplina del processo tributario in generale.

Ebbene, l'art. 337<sup>30</sup>, secondo comma, c.p.c.<sup>31</sup>, consente al giudice, quando la causa pregiudicante sia stata decisa con una sentenza emessa in un altro processo e tuttavia sia sottoposta ad impugnazione (ad esempio, sia stato presentato appello), di disporre la sospensione<sup>32</sup>.

---

<sup>27</sup> Sui rapporti "difficili" tra processo penale e giudizio tributario, MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 223; DORIGO, *Il doppio binario nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 436.

<sup>28</sup> Cass., 12 aprile 2017, n. 9442.

<sup>29</sup> Troveranno inoltre applicazione anche nel processo tributario le ipotesi, non espressamente contemplate dall'art. 39, previste da altre disposizioni di legge, in caso di presentazione del regolamento preventivo di giurisdizione, quando è sollevata questione di costituzionalità o una questione di interpretazione davanti alla Corte di Giustizia, nelle more della decisione sulla ricsuzione del giudice, ovvero previste dalle leggi che disciplinano ipotesi di definizione agevolata delle liti pendenti.

<sup>30</sup> L'art. 337 c.p.c. troverà applicazione ogni volta in cui la causa pregiudicante penda in giudizio di appello: in tal senso, Cass., 26 aprile 2019, n. 11334.

<sup>31</sup> La cui applicazione nel giudizio tributario non è più esclusa dalla nuova formulazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/92, come modificato dall'art. 9 del d.lgs. n. 156/2015.

<sup>32</sup> Cass., 29 agosto 2008 n. 21924; Cass., 2 maggio 2019, n. 11577 del 2.5.2019; Cass., 10 aprile 2019, n. 10035.

Tale interpretazione, seppur fondata sulle norme processuali, troverebbe comunque un limite, di difficile superamento, nella succitata disposizione contenuta nell'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000 che, tuttavia, è inserita in un provvedimento legislativo tendenzialmente non deputato a disciplinare il processo tributario<sup>33</sup>.

La problematica appare di difficile soluzione: se da un lato, infatti, la portata dell'art. 20 appare chiaramente riconducibile all'ipotesi in commento, avendo utilizzato il legislatore penal-tributario una formula generale ed eccezionalmente ampia, è indubbio che la disciplina del processo tributario è dettata esplicitamente dal d.lgs. n. 546/92 che non rinvia affatto ad altre norme, diverse dal c.p.c.

Se si aderisse alla tesi dell'ammissibilità, nel processo tributario, della sospensione di cui all'art. 337 c.p.c., tuttavia, si creerebbe una palese disparità di trattamento tra fattispecie similari, in quanto la pendenza della causa penale, ritenuta pregiudicante, in primo grado o in appello sarebbe l'unico elemento abilitante il giudice tributario all'applicazione dell'istituto della sospensione. Vero è che tale disparità potrebbe trovare una propria giustificazione nella circostanza che, nel caso disciplinato dall'art. 337 c.p.c., la causa pregiudicante pende in II grado e pertanto sussiste già una decisione, ancorché non definitiva, emessa da un giudice penale.

Ma vi è di più. Sebbene l'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000 escluda, in modo categorico, la sospendibilità del processo tributario *«per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione»*, sussistono diverse ipotesi in cui, invero, la sospensione del processo tributario, in attesa della decisione del giudice penale, potrebbe realizzare un'economia processuale ed, inoltre, apparirebbe maggiormente rispettosa dei diritti del contribuente (oltre che del principio di capacità contributiva, di cui all'art. 52, primo comma, della Costituzione).

Si pensi, ad esempio, agli effetti che può esplicare l'applicazione della pena su richiesta<sup>34</sup> sui fatti oggetto del processo tributario<sup>35</sup>. Costituisce infatti un

---

<sup>33</sup> Vale la pena ricordare che il d.lgs. n. 74/2000 è rubricato «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205».

<sup>34</sup> Il cosiddetto "patteggiamento" previsto dall'art. 444 c.p.p.

<sup>35</sup> Sul punto, senza pretesa di esaustività, si rimanda a MARCHESELLI, *L'efficacia probatoria nel processo tributario della sentenza di patteggiamento penale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 3, 704.

orientamento maggioritario della Cassazione<sup>36</sup> quello secondo il quale la sentenza emanata in sede penale ai sensi dell'art. 444 c.p.p. risulti idonea, in presenza di ulteriori elementi, a fondare la responsabilità tributaria del contribuente.

Ne consegue che, seppur mancando una diretta refluenza della sentenza di patteggiamento nel processo tributario, potrebbe rivelarsi utile attendere lo spirare del termine per accedere al patteggiamento, al fine di valutarne successivamente la portata inferenziale nel giudizio davanti la Commissione Tributaria. Ma tale soluzione necessita la possibilità, per il giudice speciale, di disporre la sospensione del processo.

Inoltre, è innegabile che, con i dovuti distinguo derivanti dalla differente istruzione probatoria, il materiale probatorio acquisito in sede penale<sup>37</sup>, così come l'eventuale decreto di archiviazione o la sentenza di assoluzione, posso assumere notevole rilevanza, ancorché inferenziale, nel processo tributario.

Infine, nei casi di confisca, ai sensi dell'art. 12-*bis*) e 12-*ter*) del d.lgs. n. 74/2000, si può porre la questione della sussistenza dell'oggetto del contendere del processo tributario, quantomeno con riferimento all'imposta confiscata.

Si tratta di ipotesi nelle quali l'istituto della sospensione potrebbe trovare una propria *ratio* nell'evitare una duplicazione di attività istruttoria ovvero per meglio determinare l'oggetto della lite tributaria.

Alla luce di quanto suesposto, appare chiaro che la normativa processualtributaria prevede un ambito di applicazione più ridotto rispetto a quella del codice di procedura civile: il testo dell'art. 39, comma primo, unitamente alle previsioni dell'art. 1 del d.lgs. n. 546/92, pone dei limiti stringenti per i casi di pregiudizialità "esterna", che rilevano concretamente solo in casi rari.

---

<sup>36</sup> Cfr. l'ordinanza del 20 febbraio 2017, n. 13034 e la sentenza del 29 settembre 2017, n. 22862. In particolare, la Corte sostiene che «*tale pronuncia costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice, il quale, ove intenda disconoscere l'efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice abbia prestato fede a tale ammissione: detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento*». Sulla possibilità, per il giudice tributario, di accogliere il ricorso anche in presenza di patteggiamento, qualora sussistano elementi tali da sovvertire la portata inferenziale della sentenza penale, si veda l'ordinanza del 12 febbraio 2018, n. 3284.

<sup>37</sup> Cfr. COMELLI, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2032; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, *passim*.

Tuttavia, le notevoli influenze tra i diversi giudizi che si possono instaurare nel corso dei processi e le esigenze di garantire i diritti fondamentali dei cittadini (quali quello ad un processo equo, alla garanzia della sua integrità patrimoniale, al ne bis in idem) nonché il perseguimento dell'interesse pubblico ad una economia degli atti processuali, non può che condurre ad auspicare una riforma del comma primo dell'art. 39. Appare infatti necessario, anche per evitare possibili distonie tra fattispecie simili, consentire al giudice tributario di disporre la sospensione del processo qualora ritenga necessario che sia preventivamente decisa una causa considerata pregiudiziale.

#### **4. Conclusioni**

L'istituto della sospensione del processo è disciplinato, nel giudizio tributario, in modo differente da quanto previsto nel codice di procedura civile. Le norme processualciviltiche in materia sono raramente applicabili davanti al giudice tributario, ed anche qualora le stesse appaiano astrattamente applicabili, presentano notevoli profili problematici.

Non vi è dubbio che il nuovo testo dell'art. 39 ha risolto molte delle problematiche in tema di pregiudizialità interna, ma se la riforma sembra garantire una maggiore coerenza delle decisioni dei giudici tributari, evitando possibili contrasti di giudicati, la stessa non appare aver inciso sulle ipotesi di pregiudizialità esterna.

A parere di chi scrive, i tempi sono maturi per una riforma radicale anche dell'art. 39, primo comma. In caso di "pregiudizialità esterna", sarebbe opportuno consentire al giudice, nell'esercizio delle sue potestà e rimettendone la valutazione al suo prudente apprezzamento, la sospensibilità del processo tributario in caso di dipendenza da un giudizio penale, amministrativo, civile o contabile che sia da considerarsi pregiudicante rispetto alla disciplina tributaria.



## **PROFILI PROBATORI DELLA NOTIFICA A MEZZO POSTA DEGLI ATTI TRIBUTARI AI C.D. *IRREPERIBILI* “*RELATIVI*”: LA PAROLA ALLE SEZIONI UNITE<sup>o</sup>**

**Pietro Mastellone**

*Dottore di ricerca in Diritto pubblico e tributario nella dimensione europea Università degli Studi di Bergamo*

*La statuizione resa dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 10012 del 15 aprile 2021, che reputa provata l'avvenuta notifica a mezzo posta di un atto tributario a destinatario c.d. 'relativamente' irreperibile solo a fronte dell'esibizione in giudizio dell'avviso di ricevimento della C.A.D., offre il destro per fare alcune riflessioni sistematiche. Il quadro frammentario delle regole, disseminate tra codice di rito e normative di settore, continua a generare altalenanti interpretazioni giurisprudenziali, rendendo sempre più impellente un intervento organico del legislatore che conferisca alla disciplina l'auspicato equilibrio tra esigenze erariali e pieno rispetto del diritto di difesa.*

*Judgement no. 10012 issued by the Grand Chamber of the Italian Supreme Court on 15 April 2021, which considers proved the notification by post of tax acts to the so-called 'relatively' unavailable recipients only when the tax authorities are able to exhibit to the court the return receipt of the "communication of deposit", offers the opportunity to make some systematic remarks. The fragmented framework of the rules, disseminated between the code of civil procedure and specific tax regulations, continues to generate fluctuating case law interpretations, making increasingly urgent an organic intervention by the lawmaker that gives the discipline the desired balance between tax revenue needs and full compliance of the right of defense.*

### **Sommario:**

1. Introduzione
2. Il disorganico quadro normativo sulle notifiche degli atti tributari
3. Il procedimento di notificazione ai contribuenti c.d. *irreperibili* tra esigenze erariali ed effettività del diritto di difesa
  - 3.1. Le peculiarità della notifica degli atti tributari a mezzo posta e gli adempimenti ulteriori in capo all'Ufficio in caso di irreperibilità del destinatario
4. Il dibattito giurisprudenziale sulla validità della notifica per posta degli atti ai c.d. *irreperibili "relativi"*
  - 4.1. La tesi *pro* fisco
  - 4.2. La tesi *pro* contribuente
5. Alcune riflessioni a margine della posizione garantista adottata dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 10012/2021

---

<sup>o</sup>Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

## 1. Introduzione

Il procedimento di notificazione degli atti tributari, siano essi relativi alla fase di accertamento o a quella di riscossione, costituisce un'attività essenziale mediante la quale l'Amministrazione finanziaria rende edotto il contribuente destinatario della propria pretesa impositiva, mettendolo in grado di adempiere oppure di esercitare il proprio diritto di difesa. Nel diritto tributario la notificazione è, quindi, quel «procedimento per mezzo del quale si porta nella sfera di percepibilità del destinatario una dichiarazione, ovvero un documento contenente una dichiarazione, quale può essere un atto di accertamento. In particolare la dottrina e la giurisprudenza sono unanimi nel considerare l'atto di accertamento un atto recettizio, che produce i propri effetti solo quando viene portato a legale conoscenza del contribuente»<sup>1</sup>.

Già da questo primo inquadramento emergono in modo limpido i due elementi essenziali che connotano l'attività di notificazione degli atti tributari: la *natura recettizia* degli stessi e la necessità di raggiungere - quantomeno - una *legale conoscenza* da parte del destinatario.

La prima caratteristica indica il fatto che gli atti tributari si perfezionano esclusivamente se portati a conoscenza del destinatario attraverso la notificazione<sup>2</sup>, la quale è l'unico strumento idoneo ad evitare che l'Amministrazione incorra nella decadenza dall'esercizio del potere impositivo<sup>3</sup> e in grado di far scattare il decorso del termine per proporre

<sup>1</sup> In questi termini, D'AYALA VALVA, (voce) *Notificazione (dir. trib.)*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, 3819.

<sup>2</sup> Osservava acutamente TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Vol. I*, XI ed., Milano, 2011, 202, che «la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma la modalità con cui l'avviso di accertamento viene ad esistenza: l'atto d'imposizione, in tanto esiste, ed esplica effetti, in quanto sia notificato al suo destinatario». In senso analogo, MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, II ed., Milano, 2018, 825, ritiene che «dal punto di vista strutturale, l'avviso di accertamento è un atto recettizio, i cui effetti si producono quando portato a conoscenza (o conoscibilità del destinatario). Tale qualifica dovrebbe, dunque, condurre alla conclusione che l'avviso non (ritualmente) notificato sia da considerarsi inesistente».

<sup>3</sup> Cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. trib., 27 novembre 2006, n. 25095, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 327 ss., con nota di ZAGÀ, *La «questione» delle notifiche all'estero di atti tributari sostanziali, tra «conferme» della giurisprudenza di legittimità e l'attesa di una probabile ed imminente dichiarazione di incostituzionalità*, *ivi*, 329 ss. A tale riguardo, sebbene la migliore dottrina rilevi che «l'atto notificato dopo la scadenza del termine è nullo in senso proprio, in quanto affetto da carenza di potere» (così, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Vol. I*, XI ed., Milano, 2011, 205), la giurisprudenza tende ad inquadrate tale vizio in termini di annullabilità. In tal senso, v. Cass. civ., sez. un., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *GT - Riv. giur.*



impugnazione<sup>4</sup>. La seconda, intimamente connessa alla prima, denota il fatto che il legislatore ‘si accontenta’ che le autorità fiscali garantiscano, con la notifica, un livello di conoscenza - *legale*, appunto - che non sempre coincide con quella *effettiva*, la quale risulta comunque quello auspicabile<sup>5</sup>.

Se, guardando all’ordinamento giuridico nel suo complesso, la conoscenza legale raggiunta con la notificazione può definirsi «come surrogato o come equipollente della conoscenza effettiva»<sup>6</sup>, risulta ben più problematico inquadrala in questi termini relativamente alla notifica di atti tributari, i quali provengono da un’ autorità pubblica e spiegano effetti di notevole gravità sulla sfera patrimoniale del destinatario<sup>7</sup>.

---

*trib.*, 2005, 11 ss., con nota di BASILAVECCHIA, *La «piena conoscenza» dell’atto impositivo*, *ivi*, 14 ss., secondo cui «la decadenza dell’Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento [...] non produce l’inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati, per cui anche in tal caso il contribuente ha l’onere di dedurre la decadenza come specifico vizio nel ricorso introduttivo dinanzi alle commissioni tributarie, escludendosi un potere di declaratoria *ex officio* del giudice».

<sup>4</sup> In tal senso, cfr. Cass. civ., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26140, in *Fisconline*, ove si osserva che «i termini per proporre ricorso alle Commissioni tributarie da parte del contribuente decorrono esclusivamente dalla notificazione dell’atto, in mancanza della quale l’interessato rimane sempre libero di contestare la pretesa dell’Amministrazione attraverso l’impugnazione degli atti successivi a quello non notificato. Non è quindi consentito attribuire alcun rilievo alle notizie comunque acquisite dal contribuente, perché quello che conta è solo la conoscenza legale dell’atto, che stante il tenore letterale delle norme può derivare soltanto dalla sua notificazione». Nello stesso senso, cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. trib., 20 luglio 2001, n. 9891, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. trib., 1° marzo 2002, n. 2975, in *ItalggiureWeb*.

<sup>5</sup> Sempre D’AYALA VALVA, (voce) *Notificazione (dir. trib.)*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, 3819, rileva che «legale conoscenza significa che essa si verifica quando siano osservate le prescrizioni di legge, indipendentemente dalla raggiunta o meno conoscenza effettiva da parte del destinatario».

<sup>6</sup> Così, PUGLIATTI, (voce) *Conoscenza*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, 130.

<sup>7</sup> In questo senso, cfr. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, 12, secondo cui «dall’esame della disciplina sulle notificazioni degli atti tributari sostanziali traspare l’intenzione del legislatore di assumere la conoscenza legale come “surrogato”, e non come “equipollente”, della conoscenza effettiva. E infatti, il perfezionamento della fattispecie notificatoria, per intervenuto compimento di tutti gli adempimenti all’uopo necessari, costituisce condizione necessaria e sufficiente affinché si producano gli effetti tipici della notificazione stessa, indipendentemente dalla reale conoscenza del contenuto dell’atto notificando da parte del destinatario. A sua volta, alla conoscenza comunque acquisita dell’atto notificando non possono essere correlati gli effetti tipici della notificazione. A titolo esemplificativo, la notificazione dell’avviso di accertamento, se ritualmente avvenuta, determina il perfezionamento dell’atto recettizio in capo al destinatario, restando irrilevante l’eventuale mancanza dell’effettiva conoscenza dell’atto stesso. Al contempo, è ininfluyente la conoscenza comunque acquisita dell’avviso di accertamento, in assenza di perfezionamento della fattispecie notificatoria».

Tale circostanza ha portato il legislatore, soprattutto grazie alle spinte della giurisprudenza costituzionale, ad alzare sempre di più l'asticella del livello di conoscenza dell'atto notificato al contribuente tendendo verso una maggiore effettività, tanto che all'art. 6, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*), viene espressamente stabilito che «l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati». Principio, tuttavia, solo apparentemente granitico, posto che poco dopo subisce un significativo temperamento consistente nel fatto che «restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari», le quali ricomprendono, tra le altre, anche quelle processual-civilistiche di cui agli artt. 137 ss. c.p.c.

Ed è qui che emerge il principale problema strutturale della disciplina sulle notificazioni in ambito tributario. Questa soffre, infatti, di una patologia cronica legata alla sua frammentarietà: la ricostruzione delle varie regole è, invero, possibile solo attraverso una complessa analisi dei testi che disciplinano i singoli tributi, nonché delle previsioni in materia contenute nel codice di rito a cui il legislatore tributario fa espresso rinvio.

A tale quadro, si aggiunge poi la peculiare disciplina della c.d. *notifica diretta* da parte dell'Amministrazione finanziaria - regolata dall'art. 14, legge 20 novembre 1982, n. 890 - la quale ricorre quando l'atto impositivo viene da questa notificato a mezzo posta, senza l'ausilio di un agente notificatore (e.g. ufficiale giudiziario, messo comunale o messo speciale autorizzato dall'Ufficio finanziario).

La delicatezza e la complessità del tema delle notificazioni degli atti tributari, soprattutto a seguito delle recenti decisioni di legittimità, impongono di ripercorrere la disciplina nel suo complesso, ponendo particolare attenzione a quelle regole che attengono alle ipotesi in cui il contribuente destinatario risulti irreperibile: è proprio in siffatti casi che il perfezionamento della notifica risulta, nonostante alcuni lodevoli progressi, ancora carente sotto il profilo dell'effettività.

## **2. Il disorganico quadro normativo sulle notifiche degli atti tributari**

Le disposizioni che regolano le notificazioni in materia tributaria non sono contenute, come poc' anzi rammentato, in un testo organico, ma si trovano dislocate nelle discipline dei singoli tributi e, per quanto ivi non espressamente regolato, all'interno del codice di rito.

In linea di massima, gli accertamenti in rettifica o d'ufficio sono portati a conoscenza del contribuente attraverso la notifica di avvisi (art. 42, comma 1,

d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), al cui perfezionamento decorre il termine di sessanta giorni entro il quale questi può adempiere, proporre ricorso o promuovere un procedimento di adesione.

A fronte delle molteplici ipotesi di notifica in cui l'atto non venga consegnato *brevi manu* al contribuente destinatario, è dunque necessario comprendere quando la notifica debba considerarsi perfezionata.

La notificazione degli atti tributari sostanziali è disciplinata, in via *generale*, dalle regole codicistiche degli artt. 137 ss. c.p.c., alle quali le normative *speciali* delle varie imposte apportano delle deviazioni. Sebbene vi siano più disposizioni sulla notifica dettate dalle varie discipline settoriali, è alla fondamentale previsione contenuta all'art. 60, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, riguardante gli avvisi in materia di imposte sui redditi<sup>8</sup>, che occorre focalizzare la nostra attenzione, perché è a questa che le altre norme specifiche fanno sovente rinvio<sup>9</sup>. Peraltro, l'art. 60 citato esclude espressamente l'applicazione di determinate ipotesi di notificazione previste dal codice di rito<sup>10</sup>.

Il procedimento di notificazione può avvenire tramite messi comunali o messi autorizzati dall'Ufficio, ma vi è la possibilità che quest'ultimo decida di avvalersi del servizio postale *ex art.* 14, legge 20 novembre 1982, n. 890 (c.d. *notifica diretta*), scelta molto frequente nella pratica.

---

<sup>8</sup> In relazione alla quale, si rinvia all'approfondimento di CORDEIRO GUERRA, *Art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in FALSITTA - FANTOZZI - MARONGIU - MOSCHETTI (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo II, MOSCHETTI (a cura di), *Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 292 ss.

<sup>9</sup> In ambito IVA, «le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai contribuenti, mediante avvisi motivati, nei modi stabiliti per le notificazioni in materia d'imposte sui redditi, da messi speciali autorizzati dagli uffici dell'imposta sul valore aggiunto o dai messi comunali» (art. 56, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633); relativamente agli atti della riscossione, viene stabilito che «per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 [...]» (art. 26, comma 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602); in ambito di imposta di registro, «l'avviso è notificato nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati dagli Uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione» (art. 52, comma 3, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131); per quanto concerne, infine, l'imposta sulla successione e donazione, i relativi avvisi «sono notificati, nei modi stabiliti in materia di imposte sui redditi, dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati a norma di legge dagli uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione» (art. 49, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).

<sup>10</sup> Alla lettera f) del comma 1 si chiarisce che il rinvio al codice di rito non si estende alle modalità di notifica previste agli artt. 142 (*Notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica*), 143 (*Notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti*), 146 (*Notificazione a militari in attività di servizio*), 150 (*Notificazione per pubblici proclami*) e 151 (*Forme di notificazione ordinate dal giudice*).

A prescindere dalla metodologia scelta, avendo gli atti tributari natura recettizia, dovrebbe essere sempre previsto (ma così non è) che l'Ufficio sia in grado di provare compiutamente che la notifica si è perfezionata: nel primo caso, farà fede la relata di notifica; nel secondo caso, l'avviso postale di ricevimento.

Se, però, non sussistono grandi problemi nelle ipotesi in cui l'atto tributario venga notificato personalmente al contribuente persona fisica presso la sua abitazione<sup>11</sup> oppure al legale rappresentante di una società presso la sede legale, appare chiaro che questi sorgono nella misura in cui l'iter procedimentale della notifica abbia un esito diverso e, in particolare, si concluda con la consegna dell'atto ad un soggetto diverso dal destinatario (ma, in qualche modo, a questi collegato) oppure con il decorso di un periodo di giacenza. In tali ipotesi, è agevole comprendere come la conoscenza dell'atto notificato arretri e risulti ben distante dall'auspicato canone di effettività.

Orbene, considerate le rilevanti conseguenze sulla sfera del contribuente collegate al perfezionarsi della notifica come richiesta dalla legge, da decenni le norme che riguardano le notificazioni degli atti tributari ai contribuenti c.d. *irreperibili* sono al vaglio della Corte costituzionale, nonché oggetto di accesi dibattiti giurisprudenziali.

### **3. Il procedimento di notificazione ai contribuenti c.d. *irreperibili* tra esigenze erariali ed effettività del diritto di difesa**

Entrando nel vivo della presente indagine, occorre *in primis* inquadrare le tipologie di irreperibilità del contribuente destinatario.

Da una parte, vi è la c.d. *irreperibilità 'assoluta'* del contribuente, riscontrabile nel caso in cui il soggetto notificatore non sia neppure in grado di rintracciare il destinatario dell'atto, perché trasferito in un luogo sconosciuto oppure perché nel comune di residenza non si rinvenga un'abitazione, un ufficio o un'azienda a questi collegati. In siffatta ipotesi, l'art. 60, comma 1, lett. e), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che il perfezionamento della notifica si verifica l'ottavo giorno successivo all'affissione, da parte del messo, dell'atto tributario in busta chiusa nell'albo comunale. La dottrina osserva che nel caso di riscontrata c.d. *irreperibilità "assoluta"* della notifica dell'atto tributario non vi sarebbe l'obbligo per il

---

<sup>11</sup> La notificazione in mani proprie determina il massimo grado di conoscenza dell'atto, alla quale l'art. 138, comma 2, c.p.c. equipara la situazione del destinatario che, pur essendo stato trovato dal soggetto notificatore, «rifiuta di ricevere la copia».

sogetto notificatore di effettuare il successivo «l'invio della raccomandata informativa al destinatario»<sup>12</sup>.

Dall'altra, può verificarsi l'ipotesi della c.d. *irreperibilità "relativa"*, ossia quella situazione in cui, pur essendo noti residenza, dimora o domicilio del contribuente destinatario, non sia stato possibile perfezionare la notifica perché questi era momentaneamente assente. Si tratta di un caso, molto frequente nella pratica, e regolato all'art. 140 c.p.c., in cui al soggetto notificatore non risulta «possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto» di persone «contigue» al destinatario indicate dall'art. 139 c.p.c.:

- i. una *persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda*, purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace; oppure
- ii. in mancanza delle persone di cui al precedente punto, il *portiere dello stabile* o, se anche questo manchi, un *vicino di casa* del destinatario che accetti di ricevere copia dell'atto notificato. In questo caso, specifica il comma 4, «il portiere o il vicino deve sottoscrivere una ricevuta, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata».

Quando l'agente notificatore, non trovando il destinatario, consegna l'atto tributario ad una delle persone poc'anzi elencate, la notifica si considera perfezionata al compimento di tre formalità: a) deposito della copia presso la casa comunale; b) affissione dell'avviso del deposito, in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; c) invio di raccomandata A/R al destinatario contenente notizia dell'avvenuto deposito. Quest'ultimo adempimento informativo, che il codice di rito prevede come rigorosamente caratterizzato dall'avviso di ricevimento, determina il perfezionamento della notifica quando detto avviso viene effettivamente ricevuto al destinatario<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Così, IORIO (a cura di), *Accertamento e riscossione*, Milano, 2020, 841.

<sup>13</sup> Sul punto, cfr. Corte cost., 14 gennaio 2010, n. 3, in *Corr. trib.*, 2010, 877 ss., con nota di BRUZZONE, *È incostituzionale la disciplina sulla notifica agli irreperibili*, *ivi*, 870 ss., la quale ha dichiarato «l'illegittimità costituzionale dell'art. 140 cod. proc. civ., nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione». Nello stesso senso, cfr. anche Corte cost., ord. 25 febbraio 2011, n. 63, in *www.cortecostituzionale.it*, con nota di CISSELLO, *Nullità delle notifiche e termine per il ricorso*, in *Il Fisco*, 2011, II, 1604 ss. Sulla scia di queste decisioni, è stato ritenuto che «non vi è ragione di perseverare nell'affermare la necessaria distinzione tra la procedura di notifica all'irreperibile disciplinata dall'art. 140 c.p.c., e quella disciplinata dal d.P.R. n. 600 del 1972,

Regole analoghe sono previste per le notifiche a persone giuridiche<sup>14</sup>.

### **3.1. Le peculiarità della notifica degli atti tributari a mezzo posta e gli adempimenti ulteriori in capo all'Ufficio in caso di irreperibilità del destinatario**

Il codice di rito, all'art. 149, lascia aperta la possibilità di effettuare le notificazioni anche a mezzo del servizio postale, sempre che non ne sia fatto espresso divieto dalla legge, la cui disciplina di dettaglio è oggi contenuta nella legge 20 novembre 1982, n. 890<sup>15</sup>, ove l'art. 14 è specificamente dedicato agli atti tributari.

Il servizio postale nazionale offre, com'è facile intuire, un formidabile supporto per l'attività notificatoria delle migliaia di atti dell'Amministrazione finanziaria, la quale è espressamente autorizzata ad effettuare la notifica a mezzo posta in prima persona: questa è la c.d. *notifica diretta*. Considerata l'enorme mole di atti tributari che il fisco deve quotidianamente notificare alla platea dei contribuenti, il legislatore ha, infatti, fatto in modo che la notifica a

art. 60, siccome [...] entrambe le norme impongono - ormai - la comunicazione per raccomandata dell'avvenuta effettuazione delle formalità di affissione e deposito, senza la quale non può considerarsi perfezionato il procedimento notificatorio» (Cass. civ., sez. VI-T, ord. 24 maggio 2013, n. 12865, in *Corr. trib.*, 2013, 3023 ss., con nota di GLENDI, *Notifiche a soggetti relativamente irreperibili di atti di imposizione ed esattivi*, *ivi*, 3015 ss.).

<sup>14</sup> Come chiarisce l'art. 145 c.p.c., infatti, queste devono avvenire «nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede. La notificazione può anche essere eseguita, a norma degli articoli 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale. [...] Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli articoli 140 o 143». In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. trib., 24 gennaio 2013, n. 1668, in *Corr. trib.*, 2013, 1763 ss., con nota di BRUZZONE, *Garanzie di conoscibilità nelle notifiche di atti tributari a destinatari irreperibili*, *ivi*, 1757 ss.

<sup>15</sup> Sul punto, nella celebre decisione resa in Corte cost., 26 novembre 2002, n. 477, in *Il Fisco*, 2003, I, 1683 ss., con nota di RUSSO - FRANSONI, *Novità in tema di costituzione in giudizio e di notifica a mezzo servizio postale*, *ivi*, 1688 ss., la Consulta ha sancito il c.d. principio della "scissione degli effetti", dichiarando l'illegittimità costituzionale del combinato disposto dall'art. 149 c.p.c. e dell'art. 4, comma 3, legge 20 novembre 1982, n. 890 nella parte in cui prevedeva che la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché a quella, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario. Sulla scorta di tale decisione, il legislatore ha introdotto tale principio all'interno del comma 3, mediante l'art. 2, comma 1, lett. e), legge 28 dicembre 2005, n. 263.

mezzo posta effettuata direttamente dagli Uffici finanziari rappresenti la regola, pur rimanendo esperibile - «ove ciò risulti impossibile» - la notifica «a cura degli ufficiali giudiziari dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria», secondo le modalità previste dalla legge 20 novembre 1982, n. 890, in combinato disposto con le specifiche previsioni settoriali.

All'atto pratico, se il contribuente destinatario di una notifica a mezzo posta riceve una raccomandata A/R "ordinaria", in busta bianca, significa che il fisco ha effettuato la c.d. *notifica diretta*; se, invece, riceve una raccomandata A/R "giudiziale", in busta verde, allora significa che il fisco si è avvalso di un intermediario notificatore (solitamente un messo speciale) che ha spedito l'atto a mezzo posta<sup>16</sup> e gli ha allegato in calce la relata di notifica<sup>17</sup>. In entrambi i casi, «l'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione»<sup>18</sup>.

Se, però, la c.d. *notifica diretta* a mezzo posta rappresenta una notevole semplificazione per l'attività del fisco, non per questo possono essere trascurate le garanzie spettanti al contribuente che risulti irreperibile, il quale deve essere posto nelle condizioni di esercitare appieno il proprio diritto di difesa<sup>19</sup>. Basti considerare che la Suprema Corte ha ritenuto legittima la notifica a mezzo posta di più avvisi di accertamento destinati ad un medesimo contribuente e contenuti in un'unica busta<sup>20</sup>, dovendosi quindi esigere una

---

<sup>16</sup> Il colore verde è espressamente previsto dall'art. 2, legge 20 novembre 1982, n. 890.

<sup>17</sup> Art. 3, legge 20 novembre 1982, n. 890.

<sup>18</sup> Art. 4, comma 3, legge 20 novembre 1982, n. 890.

<sup>19</sup> Emblematica, in tal senso, la decisione resa in Corte cost., 23 settembre 1998, n. 346, in *Giur. it.*, 1999, 1568 ss., con nota di BALENA, *Le notificazioni a mezzo posta dopo l'intervento della Corte Costituzionale*, *ivi*, secondo cui la discrezionalità del legislatore incontra «un limite nel fondamentale diritto del destinatario della notificazione ad essere posto in condizione di conoscere, con l'ordinaria diligenza e senza necessità di effettuare ricerche di particolare complessità, il contenuto dell'atto e l'oggetto della procedura instaurata nei suoi confronti, non potendo ridursi il diritto di difesa del destinatario medesimo ad una garanzia di conoscibilità puramente teorica dell'atto notificatogli».

<sup>20</sup> Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2008, n. 6603, in *Fisconline. Contra*, Comm. trib. prov. Treviso, sez. I, 11 febbraio 2004, n. 113, in *Fisconline* («la notifica assolve la funzione tipica ed essenziale di portare a conoscenza del destinatario l'atto ai fini della formazione di un regolare contraddittorio, consentendo quindi l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente. Nel caso invece la notifica in unica busta di ben 3 distinti atti, non consente di ritenere assolta tale funzione dappoiché non può essere verificato a quale atto si riferisce la notifica eseguita. La notifica pertanto appare inesistente. Né si dica che comunque gli atti impositivi avrebbero comunque raggiunto il proprio scopo dappoiché, a prescindere dalla discussa valenza per gli atti amministrativi di quanto disposto dall'art. 157, comma 3, c.p.c., è

verifica rigorosa della conoscenza dell'atto da parte del contribuente in caso di irreperibilità.

Gli agenti postali - qualificati «pubblici ufficiali a tutti gli effetti»<sup>21</sup> - debbono consegnare il piego nelle mani del destinatario o, se ciò non è possibile, ad una delle persone a questo «contigue» e meglio indicate all'art. 139 c.p.c.

Al riguardo, la giurisprudenza spesso adotta un approccio estensivo, ritenendo che nel concetto di «persona di famiglia» ben possa rientrarvi chi conviva, anche solo temporaneamente, con il destinatario<sup>22</sup>, oppure considerando valida la consegna del plico al custode dello stabile, dovendosi ragionevolmente presumere che questi «sia legato da un rapporto di lavoro continuativo e tra le sue mansioni rientri anche la distribuzione della posta ai destinatari che abitano nel fabbricato»<sup>23</sup>.

Ma è con particolare riguardo agli adempimenti connessi alla notifica a mezzo posta degli atti tributari agli irreperibili che si è sviluppato un acceso dibattito giurisprudenziale.

#### **4. Il dibattito giurisprudenziale sulla validità della notifica per posta degli atti ai c.d. irreperibili “relativi”**

Qualora il destinatario non venga rinvenuto, l'agente notificatore indica quale sia stata la causa dell'irreperibilità: già su tale profilo, talvolta l'omissione è stata considerata integrante invalidità assoluta della notifica<sup>24</sup>, mentre in altri casi è stata ritenuta una nullità sanabile<sup>25</sup>.

In relazione alla sanabilità dei vizi connessi alla notifica, si rammenta che la tesi maggioritaria, pur riconoscendo che gli atti tributari hanno natura

pacifico che la inesistenza non può mai essere sanata»); Comm. trib. prov. Asti, sez. II, 23 gennaio 2009, n. 4, in *Fisconline*.

<sup>21</sup> Così, art. 18, d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, così come modificato dall'art. 1, comma 461, legge 27 dicembre 2017, n. 205.

<sup>22</sup> Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2000 n. 8334, in *ItalggiureWeb*. Tuttavia, si considerano invalide le notifiche effettuate nelle mani del coinquilino (Cass. civ., sez. VI-T, ord. 6 febbraio 2014, n. 2705, in *Fisconline*) oppure di un familiare presso un indirizzo diverso da quello di residenza del destinatario (Cass. civ., sez. VI-T, ord. 21 novembre 2013, n. 26189, in *Fisconline*).

<sup>23</sup> Così, Cass. civ., sez. II, 13 aprile 2007, n. 8896, in *Fisconline*. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. III, 3 marzo 1998, n. 2327, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. lav., 14 febbraio 2003, n. 2276, in *ItalggiureWeb*.

<sup>24</sup> Cass. civ., sez. trib., 4 maggio 2007, n. 10260, in *ItalggiureWeb*.

<sup>25</sup> Cass. civ., sez. trib., 1° dicembre 2006, n. 25621, in *ItalggiureWeb*.



amministrativa (e, quindi, *sostanziale*), ritiene operante il meccanismo previsto dall'art. 156, comma 3, c.p.c. sulla sanatoria degli atti *processuali*, secondo cui «la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato». A tale orientamento, a cui le Sezioni Unite hanno aderito nel 2004<sup>26</sup>, vi sono stati degli sporadici discostamenti, perché parrebbe «arbitrario ed inaccettabile pretendere di applicare alla notificazione» degli atti tributari, i quali hanno «natura eminentemente e meramente amministrativa, la disciplina della sanatoria delle nullità delle notificazioni degli atti processuali»<sup>27</sup>.

Ciò detto, la legge impone in caso di notifica agli irreperibili una serie di adempimenti supplementari in capo al fisco che effettui la notifica per posta avvalendosi di un intermediario notificatore, con busta verde.

V'è, innanzitutto, il caso in cui non sia stato possibile effettuare la notifica al destinatario personalmente per sua assenza, ma neppure ad una persona a questo “contigua” (per rifiuto, inidoneità a ricevere o assenza). In tale ipotesi,

---

<sup>26</sup> Cfr., in particolare, Cass. civ., Sez. Un., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 11 ss., con nota di BASILAVECCHIA, *La «piena conoscenza» dell'atto impositivo*, *ivi*, 14 ss.: «la nullità della sua notificazione può essere sanata relativamente al conseguimento della finalità dell'atto di portare a conoscenza del destinatario i termini della pretesa tributaria e consentirgli, così, un'adeguata difesa [...] la sanatoria del raggiungimento dello scopo non può eliminare gli effetti della decadenza, neppure quando questa ha natura processuale». Nello stesso senso, cfr. anche Cass. civ., sez. trib., 4 novembre 2015, n. 22476, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. trib., 9 agosto 2017, n. 19795, in *Fisconline*.

<sup>27</sup> Così, Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5924, in *Fisconline*, con nota di LA ROCCA, *Gli effetti dell'impugnazione di un atto di accertamento la cui notifica è “affetta” da nullità alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n. 5924/2001*, in *Il Fisco*, 2001, 10917 ss. In senso conforme, cfr. anche Cass. civ., sez. I, 29 luglio 1980, n. 4877, in *Fisconline*. Ancora, si è rilevato che l'atto tributario «costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla commissione tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale», con la conseguenza che al regime delle notificazioni in materia tributaria «non sono applicabili i principi processuali attinenti al rilievo d'ufficio delle “nullità”» (così, Cass. civ., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10447, in *Cassazione.net*, con nota di SERVIDIO, *Avviso di accertamento. Rilevabilità della nullità della notifica*, in *Il Fisco*, 2008, 4682 ss.). In argomento, LIGRANI, *Il contenzioso con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Profili giuridici e casi pratici*, Milano, 2017, 132, rileva che tali decisioni della Suprema Corte abbiano «riaffermato che l'avviso di accertamento tributario costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla commissione tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale. Ne deriva, in base a tale orientamento, che alla notificazione dell'avviso di accertamento e, più in generale, anche delle cartelle di pagamento (stante il contenuto sostanziale di esse), non sarebbero applicabili i principi processuali attinenti al rilievo d'ufficio delle nullità, essendo, in tal modo, esclusa la sanatoria per raggiungimento dello scopo».

l'art. 8, legge 20 novembre 1982, n. 890 subordina il perfezionamento della notifica all'assolvimento di due formalità: *i.* il deposito del piego, entro due giorni lavorativi, «presso il punto di deposito più vicino al destinatario»; *ii.* l'invio di una raccomandata A/R al destinatario (c.d. *comunicazione di avvenuto deposito*, C.A.D.), la quale lo informa «del tentativo di notifica del piego e del suo deposito», esplicita il soggetto che ha chiesto la notifica e gli estremi del deposito, lo invita a ritirare il piego entro 6 mesi e lo avverte che «la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata [...] e che, decorsi inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente».

L'invio della C.A.D. è stato ritenuto dalla Cassazione non obbligatorio nel caso di c.d. *notifica diretta* a mezzo posta, con busta bianca<sup>28</sup>.

Un secondo scenario, contemplato all'art. 7, si verifica allorché l'operatore postale, non trovando il destinatario, consegna l'atto ad altra persona autorizzata a riceverlo e, quindi, deve dare «notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata» (c.d. *comunicazione di avvenuta notifica*, C.A.N.)<sup>29</sup>. In assenza di specificazione da parte del legislatore - così come nell'ipotesi prevista dall'art. 60, comma 1, lett. *b-bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - è stato affermato che la C.A.N. possa essere validamente eseguita mediante raccomandata “semplice”, quindi priva dell'avviso di ricevimento<sup>30</sup>: di conseguenza, per il perfezionamento della notifica basterebbe che il fisco dimostri di aver spedito la C.A.N., senza neppure dover produrre la ricevuta di spedizione, ma solamente l'annotazione sulla relata di notifica<sup>31</sup>.

Proprio sulla necessità di rispettare determinati formalismi propedeutici a favorire un maggiore livello di conoscenza del contribuente “relativamente” irreperibile destinatario di un atto notificato a mezzo posta, in modo diretto o meno, in giurisprudenza si è formato un contrasto.

---

<sup>28</sup> Cass. civ., sez. trib., ord. 28 maggio 2020, n. 10131, in *Fisconline*.

<sup>29</sup> Il comma 4 contempla, poi, l'ipotesi in cui «il destinatario o le persone alle quali può farsi la consegna rifiutano di firmare l'avviso di ricevimento pur ricevendo il piego» e quella del destinatario che «rifiuta il piego stesso o di firmare documenti attestanti la consegna», ed impone all'operatore postale di farne «menzione sull'avviso di ricevimento indicando, se si tratti di persona diversa dal destinatario, il nome ed il cognome della persona che rifiuta di firmare nonché la sua qualità», nonché di apporre la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che viene «subito restituito al mittente in raccomandazione, unitamente al piego nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo».

<sup>30</sup> Così, Cass. civ., sez. VI-T, ord. 6 settembre 2017, n. 20863, in *Fisconline*.

<sup>31</sup> Così, Cass. civ., sez. III, 22 febbraio 2010, n. 4193, in *Cassazione.net*; Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2017, n. 13739, in *Fisconline*.

#### 4.1. La tesi *pro fisco*

Secondo un primo orientamento, per dimostrare il perfezionamento della procedura notificatoria di un atto tributario mediante impiego diretto del servizio postale universale<sup>32</sup> nel caso di irreperibilità relativa basterebbe che l'Ufficio produca in giudizio la prova della mera spedizione della C.A.D., non essendo tenuto anche a dimostrarne l'effettivo ricevimento da parte del destinatario.

Sarebbe, insomma, «inesatto sostenere che, in esito al principio di scissione soggettiva, il momento di perfezionamento della notificazione eseguita per posta sia sempre correlato, quanto al destinatario, alla materiale consegna dell'atto. Ciò accade nei casi in cui la materiale consegna (*id est*, propriamente, il ritiro) sia anteriore ai dieci giorni. Non anche invece nei casi in cui l'atto sia notificato per compiuta giacenza e il ritiro sia avvenuto dopo il decorso del termine detto dalla spedizione della raccomandata informativa, giacché la notifica si ha giustappunto per eseguita “in ogni caso”, quanto al destinatario, decorsi dieci giorni dalla data di spedizione di quella raccomandata»<sup>33</sup>.

Di conseguenza, «per la ritualità della notificazione, è richiesta solo la prova della spedizione della raccomandata contenente la cosiddetta C.A.D.»<sup>34</sup>; in altri termini, non sarebbe «necessario, ai fini del perfezionamento della notifica, che vi sia la prova dell'avvenuta ricezione della raccomandata relativa all'avviso di deposito del plico, né il deposito del piego, né l'annotazione della compiuta giacenza, essendo sufficiente che dall'avviso di ricevimento risulti la data di spedizione della raccomandata contenente l'avviso di deposito presso l'Ufficio postale, nonché l'esecuzione di tutte le altre formalità previste dalla legge»<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> Appare ormai consolidata la tesi secondo cui le notifiche a mezzo posta sono valide unicamente se effettuate tramite Poste Italiane S.p.A., mentre sono *nulle* (se non *inesistenti*) quelle effettuate da società postali private prive di licenza, perché non possono conferire certezza legale alla data di consegna. Cfr. per tutti Cass. civ., Sez. Un., 10 gennaio 2020, n. 299, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 205 ss., con nota di FABRI, *Il limbo delle notifiche a mezzo posta effettuate dall'agenzia privata, tra nullità e titolo abilitativo*, *ivi*, 209 ss.

<sup>33</sup> Così, Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2015, n. 26088, in *Fisconline*. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. VI-T, 15 febbraio 2017, n. 4043, in *Fisconline*.

<sup>34</sup> Così, Cass. civ., sez. VI-T, ord. 10 marzo 2017, n. 6242, in *Fisconline*. Conf. Cass. civ., sez. trib., ord. 19 novembre 2009, n. 24480, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. VI-T, 14 novembre 2017, n. 26945, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 31 maggio 2018, n. 13833, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. III, ord. 13 giugno 2018, 15374, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 16 dicembre 2019, n. 33070, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 17 dicembre 2019, n. 33257, in *ItalggiureWeb*.

<sup>35</sup> Così, Cass. civ., sez. trib., ord. 30 gennaio 2019, n. 2638, in *Fisconline*.

## 4.2. La tesi *pro* contribuente

In contrapposizione a tale tesi, si è sviluppato un orientamento - che prende le mosse da una decisione delle Sezioni Unite del 2008 sulla prova della notifica del ricorso per cassazione<sup>36</sup> - in base al quale il procedimento notificatorio nei confronti di un contribuente c.d. *irreperibile 'relativo'* può dirsi perfezionato solo se l'Amministrazione finanziaria è in grado di produrre in giudizio la prova del ricevimento della raccomandata A/R<sup>37</sup>.

Con particolare riguardo alla notifica delle cartelle, la Cassazione ha iniziato ad interpretare le norme alla luce della lettura tracciata dalla Consulta<sup>38</sup>, ritenendo che queste richiedono «per la validità della notificazione della cartella di pagamento, effettuata nei casi di irreperibilità c.d. *relativa* del destinatario, quali disciplinati dall'art. 140 c.p.c., l'inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la Casa comunale e la sua effettiva ricezione, non essendo, per tale modalità di notificazione degli atti, sufficiente la sola spedizione»<sup>39</sup>. In termini ancor più netti, è stato ritenuto che «ai fini della prova del perfezionamento del procedimento notificatorio di cui all'art. 8 della legge 20 novembre 1982 n. 890, è necessario che la parte fornisca la prova dell'effettivo e regolare invio dell'avviso di ricevimento relativo alla raccomandata di inoltro della comunicazione di avvenuto deposito (c.d. *C.A.D.*), verifica che presuppone l'esibizione in giudizio del relativo avviso, fermo restando che, risultando tale seconda raccomandata regolata dalle norme relative al regime postale ordinario, la regolarità delle

---

<sup>36</sup> Così, Cass. civ., Sez. Un., 14 gennaio 2008, n. 627, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 386 ss., con nota di GLENDI, *Nuovi orientamenti delle SS.UU. sull'«avviso di ricevimento» nella notifica per posta e ai sensi dell'art. 140 c.p.c.*, *ivi*, 396 ss.

<sup>37</sup> Così, Cass. civ., sez. trib., 2 ottobre 2009, n. 21132, in *Cassazione.net*.

<sup>38</sup> Oltre alla già richiamata Corte cost., 14 gennaio 2010, n. 3, cfr. anche Corte cost., 22 novembre 2012, n. 258, in *Corr. trib.*, 2013, 133 ss., con nota di GLENDI, *La Consulta parifica le notifiche di accertamenti e cartelle a soggetti «relativamente» irreperibili*, *ivi*, 128 ss. Decisione prontamente recepita dalla prassi con Provvedimento Direttoriale 5 marzo 2013 (prot. n. 2013/27980).

<sup>39</sup> Così, Cass. civ., sez. trib., 26 novembre 2014, n. 25079, in *Corr. trib.*, 2015, 465 ss., con nota adesiva di BRUZZONE, *La notifica è giuridicamente inesistente senza la "raccomandata informativa"*, *ivi*, 460 ss. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25985, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. trib., 8 aprile 2016, n. 6886, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 19 aprile 2018, n. 9782, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 23 maggio 2018, n. 12646, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, 2132 ss., con nota di MIGLIAVACCA, *La notifica degli atti tributari, nell'ipotesi di irreperibilità relativa: dubbi di legittimità costituzionale per la notifica c.d. diretta, anche alla luce delle recenti novità normative*, *ivi*, 2134 ss.; Cass. civ., sez. trib., ord. 21 febbraio 2019, n. 5077, in *Fisconline*.

modalità di invio e di ricezione dello stesso andranno verificate secondo le norme del regolamento postale applicabile»<sup>40</sup>.

Si tratta di un approccio, diffuso anche in materia giuslavoristica<sup>41</sup>, che è stato applicato anche agli avvisi di accertamento<sup>42</sup> e mira a «plasmare per l'ipotesi di temporanea irreperibilità del destinatario una disciplina tendenzialmente uniforme circa la prova del perfezionamento della notifica a mezzo del servizio postale e della notifica con consegna dell'ufficiale giudiziario ex art. 140 c.p.c. (come inteso dal diritto vivente giurisprudenziale)»<sup>43</sup>, ma per il cui consolidamento risultava necessaria - stante il perdurante contrasto - un'adesione da parte delle Sezioni Unite.

### **5. Alcune riflessioni a margine della posizione garantista adottata dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 10012/2021**

Con la sentenza n. 10012 depositata il 15 aprile 2021<sup>44</sup>, le Sezioni Unite hanno finalmente risolto il contrasto e reputato corretta la seconda ricostruzione, la quale è l'unica in grado di offrire un'interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina.

Ad avviso del supremo consesso, rivestendo la C.A.D. un «ruolo essenziale al fine di garantire la conoscibilità», è inevitabile concludere che «la mera prova della spedizione [...] non può [...] considerarsi quale fattispecie giuridicamente conformativa del fondamento profondo del *dictum* imperativo del giudice delle leggi». Deve, inoltre, distinguersi l'ipotesi della consegna ex art. 139, comma 4, c.p.c. rispetto al caso in cui l'irreperibilità relativa del destinatario sorga in caso di notifica a mezzo posta, ove «non si realizza alcuna consegna, ma solo il deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale

---

<sup>40</sup> Così, Cass. civ., sez. trib., ord. 10 novembre 2020, n. 25140, in *Fisconline*. Analogamente, cfr. Cass. civ., sez. trib., ord. 17 novembre 2020, n. 26078, in *ItalggiureWeb*.

<sup>41</sup> Cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. lav., ord. 20 giugno 2019, n. 16601, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. lav., ord. 29 ottobre 2020, n. 23921, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. VI-L, ord. 5 marzo 2020, n. 6363, in *ItalggiureWeb*.

<sup>42</sup> Cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. VI-T, ord. 14 febbraio 2020, n. 3754, in *Il Fisco*, 2020, 981 ss., con nota di LAMONICA, «Comunicazione di avvenuto deposito» necessaria per la validità della notifica in assenza del contribuente dal domicilio, *ivi*, 982 ss.

<sup>43</sup> Così, Cass. civ., sez. trib., ord. 8 ottobre 2020, n. 21714, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 133 ss., con nota di BRUZZONE, *Il revirement sulla spedizione diretta di atti impositivi deve estendersi agli atti esattivi in via di interpretazione adeguatrice*, *ivi*, 136 ss., che ha rimesso la questione alle Sezioni Unite.

<sup>44</sup> Pubblicata in *Il Fisco*, 2021, 1881 ss., con nota di CANCEDDA, *Notifica postale all'assente: necessario l'avviso di ricevimento della raccomandata di avvenuto deposito*, *ivi*, 1885 ss.

[...]. Ed è per tale, essenziale ragione, che la legge, con maggiore rigore, prevede che di tale adempimento venga data comunicazione dall'agente notificatore al destinatario, del tutto ignaro della notifica».

Ciononostante, non può farsi dipendere il grado di conoscenza dell'atto notificato al destinatario relativamente irreperibile dalla modalità di notifica scelta dal fisco: «pur nella diversità delle due modalità notificatorie [...] non può che ravvisarsi un'unica *ratio legis* che è quella - profondamente fondata sui principi costituzionali di azione e difesa (art. 24 Cost.) e di parità delle parti del processo (art. 111, secondo comma, Cost.) - di dare al notificatario una ragionevole possibilità di conoscenza della pendenza della notifica di un atto impositivo [...]. In termini generali bisogna dunque ritenere che la produzione dell'avviso di ricevimento della C.A.D. costituisce l'inflessibile prova di un presupposto implicito dell'effetto di perfezionamento della procedura notificatoria».

Da qui discende la conclusione secondo cui, per la notifica di un atto impositivo a mezzo posta, qualora lo stesso «non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per temporanea assenza del destinatario stesso ovvero per assenza/inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto notificando presso l'Ufficio postale (c.d. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della raccomandata medesima».

La sentenza delle Sezioni Unite deve senz'altro salutarsi con favore, perché rappresenta un importante passo in avanti volto a delineare una normativa sulle notifiche degli atti tributari che permetta, in tutti i numerosi casi in cui la consegna materiale non avvenga nelle mani del destinatario nell'indirizzo di residenza (o del legale rappresentante nella sede della società), di garantire un più elevato livello di effettività della conoscenza - e, di riflesso, una maggiore tutela del diritto di difesa - e di pretendere un maggior rigore probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La strada per raggiungere un sistema notificatorio in cui le parti del rapporto obbligatorio d'imposta si trovino davvero in una situazione di equilibrio risulta, tuttavia, ancora lunga. Si pensi, per esempio, al caso della consegna dell'atto a persona "contigua" al destinatario (*in primis* una persona di famiglia), laddove vi è tutt'oggi un incomprensibile disinteresse a garantire l'effettiva conoscenza dello stesso, accontentandosi della blanda C.A.N.

spedita con raccomandata senza avviso di ricevimento<sup>45</sup>. I tempi sono ormai ampiamente maturi per collegare anche a tale situazione di irreperibilità relativa, diffusissima nella pratica, adempimenti più incisivi in capo al fisco, auspicandosi un intervento legislativo organico che dissipi le perduranti criticità e la disomogeneità, anche settoriale, delle varie norme.

---

<sup>45</sup> A riprova di ciò, si pensi che la C.A.N. era stata addirittura abolita dall'art. 1, comma 461, legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. *legge di Bilancio 2018*), salvo poi essere introdotta un anno dopo dall'art. 1, comma 813, legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. *legge di Bilancio 2018*). Ancor meno tutelata risulta tutt'oggi la posizione del destinatario relativamente irreperibile di un atto della riscossione notificato a mezzo posta, posto che la Consulta (Corte cost., 23 luglio 2018, n. 175, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)) ha considerato che la spedizione della C.A.N. risulti subordinata ad una scelta discrezionale del postino: sul punto, cfr. BRUZZONE, *Spedizione diretta a mezzo posta di atti esattivi: persistenti profili di incostituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2019, 26 ss.





## **ALTRI SAGGI**



## **PROFILI DI COSTITUZIONALITÀ SULLA “SOPRAVVIVENZA” AI FINI FISCALI DELLE SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE<sup>o</sup>**

**Filippo Alessandro Cimino**

*Professore Associato di Diritto tributario  
Università degli Studi Kore di Enna*

*L'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 ha sollevato in dottrina un serrato dibattito circa la legittimità costituzionale della norma. Un primo dubbio di legittimità costituzionale riguarda il rapporto tra l'art. 28 cit. e l'art. 3 Cost. sotto il profilo della irragionevole disparità di trattamento tra enti creditori di tributi e contributi, da un lato, e creditori privati, dall'altro. Un secondo profilo di legittimità costituzionale, evidenziato da parte della dottrina, riguarda la violazione dell'art. 76 della Cost. sotto il profilo dell'eccesso di delega, stante che nella legge delega (l. 11 marzo 2014, n. 23) manca ogni indicazione sul punto. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 142 del 26 maggio 2020, depositata il 15 luglio 2020, ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale. La sentenza della Consulta non ha tuttavia risolto i principali aspetti controversi che scaturiscono dall'applicazione concreta della norma.*

*Art. 28 of Legislative Decree no. 175/2014 has raised in doctrine a tight debate about the constitutional legitimacy of the norm. A first doubt of constitutional legitimacy concerns the relationship between art. 28 cit. and art. 3 Cost. from the point of view of the unreasonable difference in treatment between institutions that are creditors of taxes and contributions, on the one hand, and private creditors on the other. A second profile, highlighted by the doctrine, concerns the possible violation of art. 76 Cost. from the point of view of over-delegation, given that in the delegated law (l. 11 March 2014, n. 23) there is no mention of the point. The Constitutional Court, by judgment no. 142 of 15 July 2020, found the questions of constitutional legitimacy to be unfounded. However, the Council's judgment did not resolve the main issues arising from the practical application of the rule.*

### **Sommario:**

1. La disciplina della cd. “sopravvivenza” ai fini fiscali delle società cancellate
2. La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci di società di capitali estinte per i debiti tributari non soddisfatti in sede di liquidazione
3. I dubbi sulla costituzionalità dell'art. 28 d.lgs. n. 175/2014 e l'orientamento della Corte Costituzionale
4. Notazioni conclusive

---

<sup>o</sup> Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

## 1. La disciplina della cd. “sopravvivenza” ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese

L’art. 28 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, ha introdotto rilevanti innovazioni con riguardo ai profili tributari relativi alla cancellazione delle società dal registro delle imprese<sup>1</sup>.

La prima novità è quella delineata dal comma 4 dell’art. 28 citato, che statuisce quanto segue: «ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione della società di cui all’articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese».<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> La bibliografia in argomento è particolarmente ampia. Senza pretesa di completezza si segnalano: CARINCI, *L’estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Il fisco*, 2015, n. 29, 2843 ss.; FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175)*, in AA.VV., *Commento al decreto sulle semplificazioni (d.lgs. n. 175 del 2014)*, a cura di S. Muleo, Torino, 2015, 129 ss.; ID., *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza “retroattiva” ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, n. 4, 981 ss.; FRANSONI, *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, n. 1, 47 ss.; GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, n. 1, I, 27 ss.; GLENDI, *Verso una nuova stagione di società “zombie”*, in *GT-riv. giur. trib.*, 2013, n. 7, 557 ss.; ID., *E intanto prosegue l’infinita “historia” dell’estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, n. 10, 775 ss.; GUIDARA, *Sull’asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell’intervento legislativo di fine 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, n. 5, I, 375 ss.; LAROMA JEZZI, *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corr. trib.*, 2014, n. 38, 2949 ss.; LUPI, *Società estinte: a che serve il “Nosferatu tributario”?*, in [www.fondazionestudtributari.com](http://www.fondazionestudtributari.com); NICCOLINI, *I disagi del diritto commerciale di fronte all’art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in materia di cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, n. 4, 981 ss.; PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, n. 1, I, 39 ss.; PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazione”. Profili tributari. (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175)*, in *Le nuove leggi civ. comm.*, 2015, n. 6, 1050 ss.; RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo “pro futuro”*, in *Corr. trib.*, 2015, n. 21, 1626 ss.

<sup>2</sup> La norma risulta di difficile comprensione ed è espressione di una pessima tecnica legislativa. Quasi tutti gli Autori citati nella nota precedente lamentano errori ed imprecisioni; per tutti cfr. FRANSONI, *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 47, il quale, con pungente ironia, si domanda: cosa sono gli “atti di ... contenzioso”?; si può parlare di atti di accertamento “dei ... sanzioni e interessi”?; cosa è la “cancellazione del Registro delle imprese”?

La norma dispone una importante deroga agli effetti derivanti dalla cancellazione delle società dal registro delle imprese come stabiliti dall'art 2495 c.c.<sup>3</sup>

Secondo la normativa generale delineata dall'art. 2495 c.c.<sup>4</sup>, la cancellazione dal registro delle imprese ha per effetto l'estinzione *tout court* della società<sup>5</sup>, senza che su tale effetto influisca l'esistenza di rapporti di debito o di credito in capo alla stessa o la pendenza di un contenzioso di cui la società cancellata sia parte al momento della cancellazione<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 378, rileva che la ratio dell'intervento legislativo è evidenziata nella relazione al testo del decreto legislativo, ove si rileva che il termine annuale dall'estinzione della società - di cui all'art. 2495 c.c., ult. comma - entro cui la richiesta per far valere i crediti può essere notificata presso l'ultima sede della società, sia incompatibile "con i termini per l'espletamento delle ordinarie attività di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione" e, per l'appunto, con la nuova disciplina si vogliono "rendere più efficaci le azioni di recupero dei crediti tributari e contributivi che, a legislazione vigente rischiano di essere in molti casi vanificate".

<sup>4</sup> Come novellato dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

<sup>5</sup> Fondamentali le sentenze della Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, e 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072: in argomento, cfr. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 375, e, segnatamente, la bibliografia richiamata alla nt. 1; GLENDI, *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, cit., 775, e, in particolare, la nt. 5 con ampi riferimenti bibliografici.

<sup>6</sup> Valgono i seguenti principi del "diritto vivente" in merito all'effetto della cancellazione della società dal registro delle imprese: a seguito della cancellazione consegue l'effetto giuridico dell'estinzione della società e della sua capacità giuridica; l'estinzione della società non travolge l'obbligazione superstita, che si trasferisce sui soci in virtù di un fenomeno di tipo successorio, pur nei limiti del saldo attivo di liquidazione, o, nel caso delle società di persone, illimitatamente. Alcuni prestigiosi studiosi sono contrari all'orientamento per il quale alla cancellazione della società dal registro delle imprese consegue una particolare forma di successione dei soci: cfr. GLENDI, *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici di merito*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, n. 3, 234 ss.; ID., *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Dir. prat. trib.* 2013, n. 6, II, 945 ss.; ID., *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, in *Corr. giur.*, 2013, n.1, 7 ss.; BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, n. 1, 1 ss. Più in generale, sui fenomeni successori in diritto tributario, e senza alcuna pretesa di completezza: GUIDARA, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, WKI-Cedam, 2018; FANTOZZI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Nov. Dig. It., Appendice*, VII, 1987, 605 ss.; ID., *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, 87 ss.; POTITO, *La successione nei rapporti tributari*, Napoli, 1964; TINELLI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XV, 1998, 290 ss.;

Con specifico riguardo ai profili tributari, il venir meno della società a seguito della cancellazione comporta, secondo la regola codicistica, che l'Amministrazione finanziaria non possa più notificare atti alla società estinta, proprio perché inesistente<sup>7</sup>, e che la responsabilità per l'eventuale imposta non adempiuta ricada sui liquidatori o sui soci ai sensi del secondo comma dell'art. 2495 c.c. e dell'art. 36 del d.P.R. 602/1973.

Orbene, a norma dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 l'effetto che ordinariamente scaturisce dalla cancellazione dal registro delle imprese, ovvero l'estinzione della società, pur realizzandosi compiutamente, rimane sospeso per un quinquennio, ma unicamente nei limiti in cui l'estinzione possa incidere sulla validità e sull'efficacia di determinati atti – quelli di liquidazione, di accertamento, sanzionatori, di riscossione, del contenzioso – richiamati dal medesimo articolo<sup>8</sup>.

Invero l'ambito oggettivo di applicazione della norma riguarda esclusivamente la natura dell'atto richiamato dal citato art. 28 e, segnatamente, il suo rapporto con l'applicazione dei tributi<sup>9</sup>.

In particolare, si tratta degli atti relativi all'applicazione, anche giurisdizionale, di tutti i tributi, dei contributi (verosimilmente i contributi

VERSIGLIONI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Diritto on line, Enciclopedia Treccani*, 2015, [www.treccani.it](http://www.treccani.it); TASSANI, *Estinzione delle società e residui attivi da liquidazione: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, n. 5, 1012 ss.

<sup>7</sup> Sul punto, cfr. DEOTTO, *Non si può essere "un po' morti": quindi una società estinta non può mai stare in giudizio*, in *Il fisco*, 2015, n. 18, 1751 ss. Cfr. altresì Cass., 17 dicembre 2013, n. 28187.

<sup>8</sup> CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2845, precisa che la novella dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 non mette in discussione l'assetto codicistico delineato dall'art. 2495 c.c., ma, ben diversamente, lo conferma nel momento in cui prevede che l'effetto estintivo della cancellazione rimane sospeso per cinque anni unicamente ai fini fiscali. L'A. rileva che la norma, trattando solo di efficacia e validità di determinati atti, evidenzia come la sopravvivenza della società cancellata non sia completa e che, a tutti gli altri fini fiscali, la società debba essere considerata estinta: pertanto la sopravvivenza non implica il mantenimento degli obblighi dichiarativi, e, neppure, della qualificazione come redditi della società delle eventuali sopravvenienze positive. Lo stesso comma 6 dell'art. 28 dispone che "dall'entrata in vigore delle disposizioni di cui ai commi 4 e 5 non discendono obblighi di dichiarazione nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti".

<sup>9</sup> In questi termini, FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 49. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 383, rileva che la portata della deroga viene notevolmente circoscritta mediante l'uso di un complemento di limitazione ("ai ... fini della ... e della ...") e dell'aggettivo "soli", che, riferito ai "fini", ne rafforza il significato - a validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione di tributi, contributi, sanzioni e interessi.

previdenziali<sup>10</sup>), nonché delle sanzioni e degli interessi che costituiscono accessori dei tributi e dei contributi.<sup>11</sup>

Ne consegue che per effetto dell'art. 28 citato gli atti da esso richiamati mantengono validità ed efficacia anche se intestati e notificati alla società estinta, purché nei cinque anni dalla cancellazione dal registro delle imprese.<sup>12</sup>

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione della norma, il riferimento letterale ed univoco all'art. 2495 c.c. comporta che la disciplina debba essere applicata soltanto con riguardo alle società per azioni, a responsabilità limitata ed in accomandita per azioni, e non anche alle società di persone.<sup>13</sup>

Con riguardo all'estensione temporale, la norma espressamente dispone che l'effetto estintivo scaturente dalla cancellazione dal registro delle imprese rimanga paralizzato per cinque anni<sup>14</sup>; periodo nel quale, pertanto, opera la *fictio iuris* secondo la quale la cancellazione dal registro delle imprese non sia

---

<sup>10</sup> GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 381, rileva che il richiamo ai contributi sembra essere riferito ai contributi previdenziali, piuttosto che ad una specie del genere tributi.

<sup>11</sup> CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2846 ss., identifica gli atti individuati dall'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, in quelli che portano a conoscenza e ad esecuzione una determinata pretesa tributaria, contributiva e sanzionatoria; secondo l'A. citato, il suddetto ambito di applicazione può essere esteso anche agli atti propri del processo tributario, stante l'impiego della parola contenzioso.

<sup>12</sup> CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2846, rileva che a rigore si dovrebbe escludere dalla operatività della norma i procedimenti che non si esauriscono propriamente in un unico atto, quali a mero titolo di esempio, il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione, eventuali condoni, con evidente disparità di trattamento a scapito non tanto della società estinta, ma, soprattutto, di coloro i quali è destinato a subire gli effetti dell'eventuale determinazione del debito tributario in capo alla società medesima.

<sup>13</sup> FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 49, rileva sul punto che si registra uno scostamento tra la prospettiva del legislatore ed il "diritto vivente", orientato ad uniformare il regime di estinzione delle società di persone e di quelle di capitale. In senso contrario a quello espresso nel testo, si veda CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2844, il quale rileva che la giurisprudenza è ferma nel ritenere che l'effetto estintivo si compia anche per le società di persone, salva la peculiarità di dover parlare più precisamente, in questo caso, di semplice presunzione di intervenuta estinzione, superabile dimostrando che, nonostante l'avvenuta cancellazione, l'attività sociale è comunque proseguita: cfr. Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, n. 4060. Sull'applicabilità dell'art. 2495, comma 2, c.c. alle società di persone, a seguito della citata sentenza delle Sez. Un. della Cassazione, cfr. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 2011, 69 ss.

<sup>14</sup> In questi termini FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 49.

avvenuta, sebbene unicamente con riguardo alla validità ed efficacia degli atti predetti.<sup>15</sup>

Ne consegue che, decorsi i cinque anni, l'estinzione si compie anche ai predetti fini, e, con essa, si completa il fenomeno successorio delle posizioni giuridiche attive e passive in capo ai soci già perfezionatosi, per quanto non ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014, con la cancellazione dal registro delle imprese.<sup>16</sup>

L'assetto delineato dalla novella apportata dal d.lgs. 175/2014 è stato fortemente criticato con riferimento alla netta frattura che separa la *realtà civilistica ex art. 2495 c.c.*, nella quale la società viene certamente meno per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, dalla *realtà fiscale ex art. 28 cit.*, nella quale la medesima società rimane, almeno in parte, esistente.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> L'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175/2014 ha certamente valenza sostanziale e, pertanto, è norma irretroattiva; pertanto, opera per le richieste di cancellazione eseguite dal 13.12.2014, ovvero dal quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione del d.lgs. n. 175/2014 (cfr. Cass. 7 febbraio 2018, n. 2916; Cass. 4 settembre 2017, n. 20752; Cass. 2 aprile 2015, n. 6743 e Cass. 24 luglio 2015 n. 15648). Ne consegue che la norma non ha comportato la sanatoria degli atti che, prima dell'entrata in vigore della norma, erano stati indebitamente intestati e notificati al soggetto estinto. Deve ritenersi superata la diversa opinione sostenuta dall'Agenzia delle Entrate sulla retroattività della norma (cfr. Circ. 19 febbraio 2015, n. 6, § 13.1). In argomento, cfr. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, cit., 1626; FICARI, *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza "retroattiva" ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 981 ss.; ANTICO-GENOVESI, *Ragioni a favore della retroattività della disciplina delle società estinte*, in *Il fisco*, 2017, n. 3, 219 ss.; GALLIO, *Esclusa l'efficacia retroattiva della norma sulla sopravvenienza delle società estinte*, in *Il fisco*, 2017, n. 43, 4169 ss.; RUSSO, *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Il fisco*, 2015, n. 9, 893 ss.; ZANNI, *Irretroattiva la norma sulla "resurrezione" delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Il fisco*, 2015, n. 17, 1686 ss.

<sup>16</sup> FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 52, rileva una palese incongruenza scaturente dalla novella introdotta con l'art. 28 del d.lgs. 175/2014: decorso il termine dei cinque anni, l'estinzione travolgerà comunque i giudizi che siano stati eventualmente incardinati a seguito della notificazione degli atti per la salvaguardia della cui efficacia è stato previsto il differimento dell'effetto estintivo della cancellazione.

<sup>17</sup> La dottrina con pungente ironia ha stigmatizzato il regime delineato dalla novella, rilevando al riguardo la "reviviscenza", l'"estinzione postuma", addirittura la "resurrezione" della società. Cfr. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 47, ricorda che è impossibile essere "un poco incinta" oppure "un poco morti" e che, tuttavia, proprio per effetto della novella introdotta dall'art 28 del d.lgs. 175/2014 tale ordine di cose debba essere necessariamente rivisto. GLENDI, *Verso una nuova stagione di società "zombie"*, cit., 558, avverte che riaffioreranno, sinistramente, schiere, sempre crescenti, di società "zombie", destinate a durare il più a lungo



Appare evidente come l'estinzione determini la dissoluzione sia della struttura formale (organi sociali, legale rappresentante *pro tempore*, sede), sia del vincolo sociale, sia del patrimonio della società.

E, tuttavia, gli atti in relazione ai quali il legislatore ha introdotto il peculiare meccanismo di "sopravvivenza" per un quinquennio delle società cancellate dal registro delle imprese, ovvero gli atti di liquidazione, accertamento, sanzionatori, di riscossione e del contenzioso, sono recettizi e, pertanto, devono essere portati a conoscenza del destinatario tramite il procedimento di notificazione.

Proprio la necessità della notifica dei predetti atti contrasta con la realtà civilistica caratterizzata dal dissolvimento della struttura formale, e, segnatamente, dal venir meno della sede legale e del legale rappresentante *pro tempore*.<sup>18</sup>

Emerge, infatti, il problema di individuare le modalità di notificazione dei predetti atti nella probabile (*melius*: nella certa) carenza di un legale rappresentante e di una sede: problema non affrontato dal legislatore.<sup>19</sup>

---

possibile. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2845, ravvisa nella fattispecie società "highlander", impossibilità a morire. DEOTTO, *L'"inferno fiscale quinquennale" delle società estinte*, in *Il fisco*, 2015, n. 1, 38, rileva nella fattispecie una società che, pur non esistendo, viene tenuta in una specie di "inferno fiscale quinquennale", durante il quale essa può comunque risultare destinataria di atti impositivi notificati dalle Amministrazioni finanziarie. In argomento cfr. altresì GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 377, che piuttosto che di "sopravvivenza" preferisce parlare con riguardo alla fattispecie considerata di "agonia" fiscale delle società estinte, visto che la deroga riguarda soltanto profili fiscali, peraltro circoscritti, e comunque ha una durata limitata al quinquennio.

<sup>18</sup> In questi termini, CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2847, il quale evidenzia che l'art. 28 del d.lgs. 175/2014, imponendo che ai fini della validità ed efficacia di alcuni atti l'estinzione della società si produca soltanto decorso un quinquennio dalla cancellazione dal registro delle imprese, lascia intendere che, limitatamente ai predetti fini, la cancellazione non vi è stata. Tuttavia, l'estinzione si è verificata per tutto quanto non ricompreso nell'ambito della norma ed ha comportato la dissoluzione dell'intera struttura societaria. DEOTTO, *L'"inferno fiscale quinquennale" delle società estinte*, cit., 38, rileva efficacemente la dicotomia civilistico-fiscale che si è determinata a seguito della novella del 2014: giuridicamente la società non esiste, mentre essa verrebbe a risultare fiscalmente esistente, ma soltanto per essere destinataria di atti di accertamento, di liquidazione, di riscossione dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>19</sup> FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 50, rileva che per risolvere il problema esistono soltanto due soluzioni alternative: o si sostiene che gli atti individuati dall'art. 28 perdono la caratteristica di recettività, oppure occorre ipotizzare una sopravvivenza all'estinzione anche della sede e del legale rappresentante. Ove si riconosca valida quest'ultima soluzione, occorre però, secondo

## 2. La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci di società di capitali estinte per i debiti tributari non soddisfatti in sede di liquidazione

L'art. 28 del d.lgs. 175/2014 ha apportato una seconda innovazione, strettamente collegata con quella trattata nel paragrafo precedente.

Segnatamente il comma 5 dell'art. 28 ha riscritto in parte l'art. 36 del d.P.R. 602/1973, rubricato «Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci»<sup>20</sup>, mentre il comma 7 del medesimo art. 28 ha previsto l'applicazione del novellato art. 36 al di là delle imposte sui redditi, cui era precedentemente limitato dall'art. 19 del d.lgs. n. 46/1999.<sup>21</sup>

Il primo comma del citato art. 36, come novellato dal d.lgs. n. 175/2014, così dispone: «I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti».<sup>22</sup>

l'A, ipotizzare che l'estinzione non operi nemmeno con riferimento all'assemblea, stante che deve essere giuridicamente possibile sostituire, nel non breve termine quinquennale, il rappresentante legale *pro tempore*. Ma, a sua volta, la sopravvivenza dell'assemblea comporta la sussistenza del vincolo sociale, con un evidente corto circuito logico, prima ancora che giuridico.

<sup>20</sup> In argomento, si vedano RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013; CARINCI, *La nozione di "imposte dovute" rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.*, 2014, n. 10, 785 ss.; TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. trib.*, 2012, n. 2, 359 ss.; GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, cit., 27 ss.; PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 39 ss.

<sup>21</sup> Il comma 7 dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 ha così disposto: «All'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, le parole: «, 36» sono soppresse». Si ricorda che l'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 46/1999 elenca gli articoli del d.P.R. 602/1973 che devono intendersi applicabili soltanto alle imposte sui redditi; in tal modo, con la soppressione del riferimento all'art. 36, quest'ultima norma acquista carattere generale riferibile a tutti i tributi. In questi termini cfr. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 54-55; PEPE F., *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 48, nt 26.

<sup>22</sup> La norma riportata conferma la pessima fattura della novella legislativa: FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre*

La norma, il cui contenuto è soltanto in parte sovrapponibile a quello del secondo comma dell'art. 2495,<sup>23</sup> disciplina il regime della responsabilità patrimoniale ricadente sui liquidatori-amministratori<sup>24</sup>, a tutela del corretto adempimento degli obblighi tributari non soddisfatti in sede di liquidazione della società.<sup>25</sup>

La novella apportata dal d.lgs. 175/2015 inasprisce le responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, disponendo la peculiare presunzione legale

---

*amenità*, cit., 54, rileva che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, testualmente citata nella norma di legge, è venuta meno già da un decennio a far data dal d.lgs. 175/2014 e che è stata sostituita dall'imposta sul reddito delle società. Il legislatore del d.lgs. 175 ben avrebbe potuto fare riferimento all'IRES, piuttosto che all'IRPEG.

<sup>23</sup> L'art. 36 del d.P.R. 602/1973 trova applicazione unicamente nei confronti dei soggetti passivi dell'IRES ed in relazione a qualsivoglia debito tributario già definitivamente accertato, ma a prescindere dall'avvenuta estinzione della società; l'unica condizione per la sua applicazione è l'inizio della fase di liquidazione. L'art. 2495, comma 2, presuppone, invece, l'estinzione della società, coinvolgendo quindi anche debiti fiscali non definitivamente accertati. In argomento, cfr. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 48-49. Sui rapporti delle due norme citate, cfr. altresì GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, cit., 56-57.

<sup>24</sup> La norma riguarda anche gli amministratori, stante che il secondo comma dell'art. 36 citato dispone che "la disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori".

<sup>25</sup> CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2849, evidenzia che la *ratio* della norma è quella di accollare in capo al liquidatore-amministratore il debito fiscale della società che non è stato correttamente adempiuto, pur in presenza di attività all'esito della liquidazione, per effetto della destinazione, dolosa o colposa, delle predette attività al soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 58-59, rileva che la responsabilità dei liquidatori-amministratori viene pacificamente inquadrata nell'ambito della responsabilità extra-contrattuale, in quanto la colpa o il dolo costituisce elemento determinante ai fini della sua sussistenza; l'A. però osserva che ad essa non sembra possibile negare la medesima natura della responsabilità degli ex soci. GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, cit., 62, rileva che la responsabilità dei liquidatori sembra essere di carattere oggettivo: non si richiede quindi l'accertamento del dolo o della colpa ma è sufficiente il mancato assolvimento dell'obbligazione tributaria quando invece il patrimonio sociale era in grado di adempierla. In ogni caso la giurisprudenza mostra sostanziale indifferenza rispetto alla natura della responsabilità dei liquidatori per debiti tributari della società, affermando che «quello verso il liquidatore e l'amministratore è credito dell'Amministrazione finanziaria non tributario, ma civilistico ... ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 d.P.R. 600/1973» (cfr. Cass. 11 maggio 2012, n. 7327).

per cui, salvo prova contraria, si ritengono soddisfatti crediti di grado inferiore a quelli tributari.<sup>26</sup>

In particolare, la norma stabilisce che in tutti i casi in cui vi sia un credito fiscale insoddisfatto, scatta la presunzione legale relativa di assegnazioni di beni o denaro ai soci o di pagamenti di crediti postergati rispetto a quello fiscale, con conseguente responsabilità del liquidatore-amministratore, sebbene nei limiti dell'imposta che avrebbe trovato capienza nei residui attivi.

La responsabilità in capo ai liquidatori-amministratori per i debiti sorti prima della cancellazione dal registro delle imprese presuppone necessariamente l'accertamento del debito tributario nei confronti della società a seguito della notifica ad essa di un apposito atto motivato e, comunque, suscettibile di essere sottoposto al vaglio del giudice tributario, ai sensi dei commi 4 e 5 del medesimo art. 36.<sup>27</sup>

Invero, al fine di attivare la responsabilità a carico dei liquidatori-amministratori, è necessario che venga accertata non soltanto la sussistenza di attivi di liquidazione, ma altresì l'esistenza in capo alla società di un debito d'imposta certo, liquido ed esigibile per effetto di un provvedimento impositivo divenuto definitivo, sia in via amministrativa che giurisdizionale.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 53-54, critica ancora una volta l'intervento normativo, ove è previsto che siano i liquidatori a dover dare la prova contraria dell'inesistenza della fattispecie costitutiva della loro responsabilità. L'A. rileva che, in questo caso, la fattispecie ha caratteri così oggettivi da fare apparire dubbia la rilevanza di una modifica alla regola sulla distribuzione dell'onere della prova: una volta che sia accertato il pagamento di un credito non tributario, il rapporto fra il privilegio di questo e quello del credito tributario non soddisfatto è un dato normativo non suscettibile di prova; così come, accertata l'assegnazione di beni ai soci, la disparità di trattamento tra soci e fisco è *in re ipsa*.

<sup>27</sup> I commi 4 e 5 dell'art. 36 del d.P.R. 602/1973 così dispongono: «4. La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 5. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636».

<sup>28</sup> Cfr. ord. Cass. n. 179 dell'8 gennaio 2014, in base alla quale «in tema di responsabilità dei liquidatori ex art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la condizione della certezza legale del tributo deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità da parte dell'amministrazione finanziaria e non a quello del deposito del bilancio finale di liquidazione ad opera del liquidatore, mentre quest'ultimo ha l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attivo nel patrimonio sociale) ovvero l'incertezza del debito stesso»; e cfr. altresì Cass., ord. n. 15250 del 12 giugno 2018, secondo cui «in tema di responsabilità dei liquidatori, la stessa non è esclusa, come si desume dall'art. 36, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 che riconosce all'Amministrazione finanziaria l'esercizio della relativa azione, dal tempo trascorso tra operazioni di verifica ed accertamento, ove i presupposti impositivi si siano verificati durante la liquidazione, ancorché siano stati accertati

La dottrina ha evidenziato la necessaria correlazione tra la modifica dell'art. 36 citato e la cd. "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese disposta dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014.

Appare evidente, infatti, che si può azionare la responsabilità in capo ai liquidatori-amministratori soltanto ove sia stata validamente definita una pretesa fiscale in capo alla società estinta tramite la notifica ad essa di determinati atti; atti che, appunto, mantengono validità ed efficacia anche se intestati e notificati alla società estinta, purché nei cinque anni dalla cancellazione dal registro delle imprese.<sup>29</sup>

Peraltro, si evidenzia che il termine quinquennale entro cui è data la possibilità di notificare atti tributari a soggetti estinti è funzionale nella sua estensione al rispetto di quello di decadenza dell'azione amministrativa.<sup>30</sup>

Il d.lgs. n. 175/2014 ha infine modificato i profili di responsabilità dei soci, disciplinati dal medesimo art. 36 del d.P.R. n. 602/1973.<sup>31</sup>

L'art. 36, comma 3, dispone che i soci, i quali abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione,

---

successivamente». CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2849, rileva che l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare la sussistenza di un debito tributario non assolto dalla società, il che può verificarsi soltanto se l'imposta è già stata accertata definitivamente in capo alla società, come nel caso in cui l'avviso di accertamento non sia stato impugnato oppure via stata sentenza passata in giudicato.

<sup>29</sup>FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 53, evidenzia che il legislatore si mostra perfettamente consapevole del fatto che, una volta verificatasi la cancellazione, le pretese erariali non possono più essere dirette alla società, ma devono essere rivolte nei confronti di liquidatori, amministratori e soci; ed infatti il comma 5 dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014 modifica l'art. 36 del d.P.R. 602/1973. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2850, evidenzia che la sopravvivenza della società estinta non è stata affatto concepita in termini di garanzia per l'adempimento del debito, ma trova la sua *ratio* nell'esigenza di garantire all'Amministrazione finanziaria la possibilità di accertare una pretesa fiscale in capo alla stessa, indispensabile per attivare la responsabilità di garanzia dei liquidatori-amministratori.

<sup>30</sup>In questi termini, efficacemente, GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 390-391.

<sup>31</sup>In argomento BELLICONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, n. 11, 939 ss.

sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti IRES nei limiti del valore dei beni stessi.

Orbene l'art. 28, comma 5, lett. b), del d.lgs. n. 175/2014 ha introdotto una ulteriore presunzione legale relativa, aggiungendo al terzo comma del citato art. 36 il seguente periodo: «il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria».<sup>32</sup>

L'interpretazione della norma è estremamente difficoltosa: in particolare la dottrina ha rilevato che non è affatto chiaro se si intende introdurre un criterio presuntivo di riparto delle assegnazioni, ed allora non si comprende il riferimento al valore, oppure un criterio di valutazione, ed allora non è dato comprendere il riferimento alla quota di capitale<sup>33</sup>.

### **3. I dubbi sulla costituzionalità dell'art. 28 d.lgs. n. 175/2014 e l'orientamento della Corte Costituzionale**

L'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 ha sollevato in dottrina un serrato dibattito circa la legittimità costituzionale della norma.

Un primo dubbio di illegittimità costituzionale riguarda il rapporto tra l'art. 28 cit. e l'art. 3 Cost. sotto il profilo della irragionevole disparità di trattamento tra enti creditori di tributi e contributi, da un lato, e creditori privati, dall'altro.

In particolare, si è affermato che mentre il creditore erariale e previdenziale può avvalersi della cd. "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese disposta dall'art. 28 citato, i creditori privati hanno unicamente la possibilità di avvalersi dell'art. 2495 cc.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Anche in questo caso si rileva la pessima fattura della novella legislativa: FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., pag. 55, rileva ironicamente: «Si scopre così, innanzitutto, che occorre un processo di stima per determinare il valore del denaro».

<sup>33</sup> In questi termini, FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 55 e CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2850.

<sup>34</sup> Cfr. FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175)*, cit., 134, il quale rileva che «la novella distingue nettamente la situazione del creditore erariale da quella di tutti gli altri creditori non soddisfatti del contribuente sia privilegiati che chirografari rispetto ai quali continuerebbe ad operare il disposto del comma 2 dell'art. 2495 cc. ai sensi del quale gli stessi una volta estintasi la società con la pubblicazione nel registro delle imprese non potranno che agire nei confronti dei soci nei limiti, però, di quanto dagli stessi riscossi in base al bilancio finale di liquidazione». L'A., ancora, rileva l'irragionevole ed asistemica differenziazione tra creditore erariale ed

Il rilievo è formalmente ineccepibile, ma può essere superato dando rilievo sotto il profilo sistematico alla concreta funzione svolta dall'art. 28 citato.

In particolare, ove si consideri la effettiva *ratio* dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, ovvero quella di evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate<sup>35</sup>, si può sostenere che l'art. 28 ha la precisa funzione di consentire all'Amministrazione finanziaria l'accertamento del presupposto impositivo in capo alla società cancellata dal registro delle imprese, e ciò non tanto per soddisfare il credito tributario nei suoi confronti, quanto per precostituire la condizione per l'esecuzione della posizione creditoria in capo ai soggetti obbligati indicati nell'art. 36 del d.P.R. 602/1973.<sup>36</sup>

Ed invero, come sopra rilevato nel par. 2, la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci può essere azionata soltanto ove sia stato realizzato il presupposto impositivo in capo alla società cancellata, unico soggetto passivo del tributo; e ciò può avvenire soltanto per effetto della cd. "sopravvivenza" della società cancellata, cui legittimamente notificare il provvedimento impositivo o esecutivo.

La cd. "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese appare invero giustificata da un peculiare procedimento di accertamento non rinvenibile in relazione ad altre posizioni creditorie.

Ne consegue che l'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 non sarebbe costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 3, non perché tratta in modo irragionevolmente diseguale situazioni uguali, ma perché tratta in modo ragionevolmente diseguale situazioni disuguali.<sup>37</sup>

---

altri creditori, ove si metta a raffronto il termine indicato nell'art. 10 della l. fall., in base al quale il fallimento è dichiarabile entro un anno dalla cancellazione se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo, ed il termine quinquennale previsto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014.

<sup>35</sup> Cfr. la relazione illustrativa al d.lgs. n. 175/2014, cui si è fatto cenno alla nota 3 del presente lavoro.

<sup>36</sup> Cfr. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari.* (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1054. L'A., peraltro, a pag. 1052 rileva che il creditore civilistico non ricaverebbe alcun beneficio dalla permanenza in vita dell'ente. Infatti, si determina una necessità alternativa: o la società cancellata dal registro delle imprese ha concluso la liquidazione in assenza di attivo, ed in questa ipotesi non vi nulla su cui soddisfarsi, a prescindere dalla sua ascrivibilità all'ente o al socio; oppure, in presenza di attivo, vi è stata attribuzione di beni e diritti ai soci, e, pertanto, saranno questi ultimi ad essere responsabili, per il valore di tali beni e diritti, nei confronti del creditore rimasto insoddisfatto dalla liquidazione.

<sup>37</sup> Cfr. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari.* (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1054.

Un secondo profilo di illegittimità costituzionale, evidenziato da parte della dottrina,<sup>38</sup> riguarda la violazione dell'art. 76 della Cost. sotto il profilo dell'eccesso di delega, stante che nella legge delega (l. 11 marzo 2014, n. 23) manca ogni indicazione sul punto<sup>39</sup>.

Il decreto delegato che contiene l'art. 28 è stato emanato in attuazione dell'art. 1, avente portata generale, e dell'art. 7, avente portata specifica, della legge delega.

In particolare, l'art. 7 della l. n. 23/2014 richiede al Governo un'opera di "semplificazione", da attuare tramite la revisione dei regimi fiscali (lett. a), degli adempimenti fiscali (lett. b), delle funzioni dei sostituti d'imposta, dei centri di assistenza fiscale e degli intermediari finanziari (lett. c); in esso, pertanto, non è dato riscontrare alcuna volontà volta alla cd. "sopravvivenza", anche se soltanto ai fini fiscali, delle società cancellate dal registro delle imprese.<sup>40</sup>

Inoltre, se si esaminano i principi ed i criteri direttivi generali, di cui all'art. 1 della legge delega, e comunque, tutti gli articoli della medesima legge, non è dato riscontrare alcuna previsione in ordine ad una possibile deroga della disciplina privatistica dell'estinzione delle società

---

<sup>38</sup> Cfr. FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento* (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 130-131; PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari.* (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1055 ss.

<sup>39</sup> Ai fini del giudizio di costituzionalità, occorre esaminare attentamente legge delega e decreto delegato, individuando per la prima, l'oggetto, i principi ed i criteri direttivi, ed interpretando, per il secondo, le specifiche disposizioni nel significato compatibile con i predetti oggetti, principi e criteri. Sul tema del rispetto dei principi e criteri direttivi fissati nella legge delega, cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario* Vol. 1, *Parte generale*, XIV ed., Torino, 2020, 21; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, X ed., Padova, 2017, 40, nt. 8, il quale pone l'accento tra l'eccesso di delega e il difetto di delega, precisando che la distinzione assumerebbe rilievo sotto il profilo che il primo vizio sarebbe sindacabile soltanto dalla Corte costituzionale, mentre il secondo sarebbe rilevabile da qualunque giudice.

<sup>40</sup> FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento* (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 130, rileva che dalla lettura dell'art. 7 della legge delega si nota come esso intendeva offrire l'occasione al Governo di intervenire in materia di semplificazioni: «in nulla, dunque, (né lessicalmente né funzionalmente) la semplificazione poteva essere intesa come attribuzione sia di poteri di accertamento tributario non esistenti per pregresse limitazioni temporali sia di nuove garanzie patrimoniali del credito erariale». L'A. prosegue rilevando una tangibile sproporzione dello strumento rispetto al fine dal momento che l'interesse erariale era già sufficientemente tutelato dalla possibilità per l'Agenzia di agire nei confronti dei liquidatori e dei soci nei limiti di quanto assegnato e ricevuto.



Ne conseguirebbe, pertanto, l'illegittimità costituzionale dell'art. 28 citato per eccesso di delega<sup>41</sup>.

Nonostante queste pregnanti critiche, altra dottrina ha segnalato la possibile interpretazione sistematica delle norme nel senso della piena compatibilità dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175/2014 con i principi e criteri direttivi della legge delega.<sup>42</sup>

Tale dottrina premette che la norma in esame può essere interpretata nel senso che, ferma restando l'estinzione della società, sono validi ed efficaci gli atti di accertamento, di riscossione e sanzionatori notificati dall'Amministrazione finanziaria alla società estinta entro cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.<sup>43</sup>

Tale interpretazione della norma garantirebbe la compatibilità del decreto delegato con alcuni dei principi e criteri direttivi della legge delega, quali quelli di "coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio" di cui alla lett. c) dell'art. 1, comma 1, soprattutto ove si consideri che la possibilità di notificare atti tributari a soggetti estinti è già prevista per le persone fisiche dall'art. 65 del d.P.R. n. 600/1973, e che il termine quinquennale, entro cui poterlo fare, sarebbe funzionale nella sua estensione al rispetto di quello di decadenza dell'azione amministrativa.<sup>44</sup>

La giurisprudenza, di merito e di legittimità, e la Corte Costituzionale hanno pedissequamente percorso il solco tracciato dal dibattito dottrinale sopra riportato.

---

<sup>41</sup> PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari*. (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1057, evidenzia la difficoltà di ricondurre il quarto comma dell'art. 28 al criterio direttivo sui poteri di accertamento e vizi del procedimento, per due ragioni. Innanzitutto, tale criterio direttivo è pertinente ad una rivisitazione sistematica del contenuto e delle patologie dell'atto impositivo, con una previsione di valenza generale che investa ogni tipologia di provvedimento per ogni tributo, con caratteri che non possono certo riconoscersi all'art. 28. In secondo luogo, l'art. 28 soltanto apparentemente riguarda validità ed efficacia dell'atto amministrativo, ma, in realtà, riguarda il tema della soggettività giuridica della società.

<sup>42</sup> GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 390-391.

<sup>43</sup> Così GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 386. L'A. prosegue rilevando che con tale interpretazione, la norma diventa coerente sia con quella civilistica ex art. 1495, comma 2, cc., alla quale deroga, sia con previsioni fiscali parallele, quali quella di cui all'art. 65, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che consente all'Amministrazione finanziaria di notificare gli atti intestati al *de cuius* impersonalmente e collettivamente agli eredi presso l'ultimo domicilio di quest'ultimo.

<sup>44</sup> Cfr. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 390-391.

La Suprema Corte, con sentenza del 2 aprile 2015, n. 6743,<sup>45</sup> aveva già individuato i punti focali di possibile illegittimità costituzionale della norma, senza tuttavia sollevare la relativa questione stante che l'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 non si applicava alla fattispecie allora in esame<sup>46</sup>.

Con ordinanza depositata il 13 marzo 2019,<sup>47</sup> la Commissione tributaria provinciale di Benevento ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 28 citato, stante che la norma, per un verso, determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra l'amministrazione finanziaria e gli altri creditori sociali e, per l'altro, sarebbe affetta da eccesso di delega, trattandosi di intervento che eccede dal perimetro delle misure finalizzate all'eliminazione degli adempimenti superflui o di scarsa utilità, previste dall'art. 7 della l. n. 23/2014.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 142 del 26 maggio 2020, depositata il 15 luglio 2020, ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> Si segnalano i commenti di RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, cit., 1626 ss.; di FICARI, *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza "retroattiva" ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 981 ss.; di NICCOLINI, *I disagi del diritto commerciale di fronte all'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in materia di cancellazione delle società dal registro delle imprese*, cit., 981 ss.

<sup>46</sup> Cfr. il punto 2.3 della sentenza citata, ove si segnalano le questioni che deriverebbero dall'applicazione dell'art. 28, comma 4, e segnatamente: «a) la eventuale sussistenza di una irragionevole disparità di trattamento tra gli enti creditori indicati nella disposizione, aventi titolo a richiedere tributi o contributi (e, correlativamente, sanzioni ed interessi), da un lato, e tutti gli altri creditori sociali, dall'altro, in caso di estinzione della società (tenuto altresì conto che l'art. 1 della legge di delegazione n. 23 del 2014 richiede espressamente il rispetto dell'art. 3 Cost.); b) la possibile mancata osservanza, da parte del legislatore delegato, della suddetta legge di delegazione, in quanto di tale legge il d.lgs. n. 175 del 2014 richiama a proprio fondamento gli artt. 1 (relativo al rispetto sia degli artt. 3 e 53 Cost., sia del diritto dell'Unione Europea, sia della L. n. 212 del 2000) e art. 7 (relativo all'eliminazione e revisione degli adempimenti dell'amministrazione finanziaria superflui o che diano luogo a duplicazioni, o di scarsa utilità ai fini dell'attività di controllo o di accertamento, o comunque non conformi al principio di proporzionalità; nonché revisione delle funzioni dei centri di assistenza fiscale, i quali debbono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzative), articoli che, da un lato, sembrano non consentire di introdurre (sia pure temporaneamente, per alcuni rapporti e nei soli confronti di determinati enti, anche diversi dall'amministrazione finanziaria) una disciplina degli effetti estintivi delle società nuova e differenziata a seconda dei creditori e, dall'altro, rendono difficile far rientrare la notificazione di un atto impositivo o di riscossione ad una società estinta tra gli adempimenti superflui, passibili di revisione e di eliminazione, menzionati dalla suddetta legge di delegazione».

<sup>47</sup> L'ordinanza di rimessione è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale "Corte Costituzionale" del 25 settembre 2019.

<sup>48</sup> Per una pregnante analisi della sentenza citata cfr. GUIDARA A., *La Corte costituzionale esclude la sopravvivenza fiscale delle società estinte*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 154-175;

Con riguardo alla censura di violazione dell'art 76, la Corte, richiamati i principi e i criteri direttivi di cui agli artt. 1, comma 1, lettere a) e c), e 3, comma 1, lettera a), della legge delega<sup>49</sup>, ha rilevato che tra i contenuti della delega si delinea un obiettivo di generale razionalizzazione dell'azione amministrativa, in materia di attuazione e accertamento dei tributi, al fine di agevolare la definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti.

Premesso quanto sopra, la Corte ritiene che «la disciplina della cancellazione delle società dal registro delle imprese e la conseguente perdita di capacità e soggettività dell'ente è di ostacolo alle attività svolte dall'amministrazione finanziaria nei confronti di quest'ultimo», e che l'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 consente la stabilizzazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, potendo, infatti, quest'ultima effettuare le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonché notificare i relativi atti direttamente all'originario debitore.<sup>50</sup>

Con riferimento alla censura di violazione dell'art. 3 della Cost., la Corte, secondo un suo consolidato orientamento, ricorda che non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie,<sup>51</sup> rilevando che l'interesse fiscale perseguito dalle obbligazioni tributarie giustifica lo scostamento dalla disciplina ordinaria.<sup>52</sup>

---

PEPE, *La irrazionale "stabilizzazione" fiscale delle società estinte ed il "campo avverso"*, in *Giur. Cost.*, 2020, 1644-1655.

<sup>49</sup> Cfr. punto 3.3 della sentenza; principi e criteri direttivi «dai quali risulta che il legislatore ha delegato il Governo ad adottare misure volte a uniformare, tendenzialmente, la disciplina delle obbligazioni tributarie (art. 1, comma 1, lettera a), a razionalizzare i poteri dell'amministrazione finanziaria anche con riguardo alla disciplina della efficacia e validità degli atti di accertamento (art. 1, comma 1, lettera c) e a razionalizzare e sistematizzare la disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi (art. 3, comma 1, lettera a), al fine di apportare «uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi» (art. 3, comma 1)».

<sup>50</sup> Cfr. punto 3.8 della sentenza, ove si rileva altresì che «Tale interpretazione trova conferma nella formulazione dello stesso art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014, nel quale il termine quinquennale è stato individuato – si legge ancora nella citata relazione governativa – avuto riguardo ai termini di cui agli articoli 43, comma 2, del d.P.R. n. 600/73 e 57, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972 che disciplinano, rispettivamente, i termini per l'accertamento in ipotesi di omessa dichiarazione II.DD. o IVA».

<sup>51</sup> Cfr. punto 4.1 della sentenza, ove si rileva la particolarità dei fini e dei presupposti delle obbligazioni tributarie (sentenza n. 291 del 1997), che si giustificano con la «garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato» (sentenza n. 281 del 2011), cui è volto il credito tributario».

<sup>52</sup> Con riguardo al rapporto tra interesse fiscale e situazioni costituzionalmente tutelate, cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

#### 4. Notazioni conclusive

La sentenza della Consulta non ha certamente risolto i principali aspetti controversi che scaturiscono dall'applicazione concreta della norma.

Un primo rilevante problema che nasce dalla possibilità di notificare atti alla società estinta nel quinquennio successivo alla cancellazione dal registro delle imprese è costituito dal luogo della notifica.

Secondo i principi di carattere generale, per effetto del rinvio disposto dagli artt. 60 del d.P.R. n. 600/1973 e 26 del d.P.R. 602/1973, trova applicazione l'art. 145 c.p.c., per cui la notifica può avvenire, alternativamente, o presso la sede legale della società o presso il domicilio fiscale del contribuente.<sup>53</sup>

Tuttavia, accade frequentemente che dopo la cancellazione della società non vi sia più una sede legale e nemmeno un ufficio.

Il medesimo problema si evidenzia ove l'atto venga notificato presso il domicilio dell'ultimo legale rappresentante, stante che questi è ormai privato dei poteri di rappresentanza, per cui potrebbe disinteressarsi della notifica di ogni atto intestato al soggetto estinto.

Emerge il concreto rischio che venga applicata con preoccupante frequenza la procedura di notifica ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) per i c.d. irreperibili assoluti, con palese violazione del concreto diritto di difesa costituzionalmente tutelato.<sup>54</sup>

Altra, e non meno rilevante, problematica lasciata irrisolta dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 è quella di individuare chi abbia la legittimazione processuale a rappresentare la società ormai estinta.

Segnatamente, ove si sostenga che l'art. 28 del d.lgs. 175/2014 prevede l'irrelevanza fiscale della cancellazione della società dal registro delle imprese con riferimento a determinati atti, si dovrebbe necessariamente ammettere che la società è in grado di operare con riguardo a quegli stessi atti e, pertanto, che essa soltanto è dotata di legittimazione attiva tramite i suoi organi; organi, però, ormai dissolti.

---

<sup>53</sup> CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2847. La notifica degli atti al legale rappresentante è possibile solo ove questi risieda nel Comune di domicilio fiscale della società (Cass. 24 luglio 2012 n. 13016; Cass. 30 maggio 2012 n. 8637).

<sup>54</sup> L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 19 febbraio 2015 n. 6, § 13.4, ha specificato che la società, prima della cancellazione, può avvalersi dell'elezione di domicilio contemplata dall'art. 60, co. 1 lett. d) del d.P.R. 600/73.

Con la conseguenza di considerare inammissibili gli atti introduttivi del giudizio proposti in proprio dagli ex liquidatori, amministratori o soci, che, tuttavia, possono avere l'interesse ad impugnare l'atto.<sup>55</sup>

Anche in questo caso emerge la concreta violazione del diritto di difesa ai sensi dell'art. 24 Cost.

---

<sup>55</sup> In ogni caso, se può sostenersi che liquidatori, amministratori e soci non abbiano titolo per ricorrere in proprio; tuttavia, essi sono certamente titolari del diritto d'intervento ex art. 14 d.lgs. n. 546/1992.



# LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA DELLE MACCHINE INTELLIGENTI E I NUOVI MODELLI DI TASSAZIONE DEI PROCESSI PRODUTTIVI AUTOMATIZZATI E INTERCONNESSI<sup>o</sup>

Salvatore Antonello Parente

*Professore a contratto di Diritto tributario  
Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”*

*Per assoggettare ad imposizione le nuove fattispecie derivanti dall'implementazione della robotica, è necessario, da un lato, verificare se le intelligenze artificiali siano dotate di un'autonoma soggettività tributaria, dall'altro, accertarne la compatibilità con il principio di capacità contributiva, fondamento dell'imposizione e garanzia per il contribuente. Entro questi limiti, la previsione di una robot tax potrebbe compensare le esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi in termini di minore occupazione e di finanziamento della spesa pubblica.*

*To subject to taxation new cases arising from the implementation of robotics, it is necessary, on the one hand, to verify whether artificial intelligences have an autonomous tax subjectivity, on the other, to ascertain their compatibility with the principle of ability to pay, basis of the taxation and guarantee for the taxpayer. Within these limits, the forecast of a robot tax could compensate for the negative externalities related to the automation of production processes in terms of lower employment and financing of public spending.*

## Sommario:

1. I punti di contatto tra le intelligenze artificiali, la soggettività tributaria e le nuove fattispecie imponibili offerte dalla *new economy*
2. La soggettività tributaria dei robot intelligenti e la c.d. *electronic ability to pay*
3. I nuovi assetti della fiscalità e i modelli di tassazione della robotica
4. Il prisma della soggettivizzazione: il “*peculium digitale*”
5. Procedure automatizzate e capacità contributiva rafforzata
6. Robotica e assoggettamento ad imposizione delle esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi: prospettive *de iure condendo*

---

<sup>o</sup> Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

## 1. I punti di contatto tra le intelligenze artificiali, la soggettività tributaria e le nuove fattispecie imponibili offerte dalla *new economy*

Nell'ambito dei saperi giuridici contemporanei, pervasi dal paradigma della rivoluzione digitale<sup>1</sup>, che sta mutando radicalmente la struttura dei rapporti economici, sociali e politici, il comparto del diritto tributario si sta rivelando uno dei settori più solerti di riflessione, nell'ottica di individuare nuove forme di prelievo<sup>2</sup> e di scandagliare le potenzialità applicative delle intelligenze artificiali ai sistemi di fiscalità di massa<sup>3</sup>.

Non stupisce, quindi, che sulla tematica si stia sviluppando un vivace dibattito per superare la centralità dei tradizionali meccanismi di selezione dei beni e dei servizi e per declinare ulteriori strumenti di identificazione e creazione di valori tassabili<sup>4</sup> che sfuggono alle categorie classiche del diritto tributario e, persino, al modo stesso di concepire i rapporti economici e il *welfare*<sup>5</sup>.

Tuttavia, all'interno di questo movimento di pensiero<sup>6</sup>, se l'individuazione delle intelligenze artificiali risulta potenzialmente agevole secondo i parametri

<sup>1</sup> Cfr. URICCHIO - SPINAPOLICE, *La corsa ad ostacoli della web taxation*, in *Rass. trib.*, 2018, 452 ss.; URICCHIO - PARENTE, *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 606 ss.

<sup>2</sup> Cfr. ROSEMBUJ, *Intelligenza artificiale e impuesto*, II ed., Barcelona, 2019; URICCHIO, *Prospettive per l'introduzione di nuovi modelli di prelievo in materia di intelligenza artificiale anche alla luce del recovery plan*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 435 ss.

<sup>3</sup> Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 87 ss.

<sup>4</sup> Cfr. VERSIGLIONI, *The 'Liquid Income Taxation System' - A Proposal for Creating 'Economic Energy'*, in *Bulletin for International Taxation*, 2019 (Volume 73), No. 9; ID., *'Liquinomics' e 'Iva a doppia aliquota': un discorso sulla «creazione di valore»*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2020, 87 ss.; CORASANITI, *La creazione di valore secondo i principi internazionali*, in *Dir. proc. trib.*, 2021, 31 ss.

<sup>5</sup> Cfr. DORIGO, *Presentazione*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, XV.

<sup>6</sup> In generale, sulle implicazioni giuridiche delle intelligenze artificiali e della robotica, cfr. BUCHANAN - HEADRICK, *Some Speculations About Artificial Intelligence and Legal Reasoning*, in *Stanford Law Review*, 1970, 40 ss.; CORASANITI, *Intelligenza artificiale e diritto: il nuovo ruolo del giurista*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 395 ss.; COSTANZA, *L'AI: de iure condito e de iure condendo*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 407 ss.; PIETROPAOLI, *Fine del diritto? L'intelligenza artificiale e il futuro del giurista*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 107 ss.; ROMANO, *Diritto, robotica e teoria dei giochi: riflessioni su una sinergia*, in ALPA (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 103 ss.; DE KERCHOVE, *Algoritmo, big data e sistema legale*,



della scienza informatica, fondandosi su risultanze scientifiche e su protocolli condivisi, la qualificazione tributaria delle fattispecie, in un contesto di notevole incertezza e volatilità, non può prescindere dalla disamina dell'interesse fiscale sotteso al prelievo<sup>7</sup>.

La ricerca delle nuove fattispecie imponibili offerte dalla *new economy*<sup>8</sup>, rispetto a quelle tradizionalmente assoggettate a tassazione, infatti, oltre a non poter essere arbitraria, deve esprimere l'idoneità del soggetto obbligato (alla contribuzione) all'assunzione di situazioni economicamente apprezzabili, in conformità ai principi di ragionevolezza, equità distributiva e giusto riparto che discendono dal canone di capacità contributiva<sup>9</sup>.

Ai fini dell'assoggettamento ad imposizione, è necessario, da un lato, verificare se alle intelligenze artificiali sia riferibile una propria soggettività tributaria, dall'altro, accertarne la compatibilità con il principio di capacità contributiva<sup>10</sup>, fondamento e limite dell'imposizione<sup>11</sup>.

Questa doppia esigenza è presente soprattutto per le macchine munite di competenze cognitive simili a quelle della persona umana, capaci di assumere decisioni in piena autonomia e accrescere le proprie conoscenze anche in mancanza di corporeità e di cervello umano.

Nella tradizione storica<sup>12</sup>, la capacità contributiva è stata intesa in senso statico, secondo una definizione che - in una prospettiva garantista - l'ha

---

in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a séguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 73 ss.

<sup>7</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 2019, 1759; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 517.

<sup>8</sup> Cfr. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 784; GIOVANNINI, *Quale capacità contributiva?*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 839 ss.

<sup>9</sup> Cfr. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017, 41 ss.; ID., *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1758; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 513 s.; ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., 50 s.

<sup>10</sup> Cfr. D'AMATI, *Diritto tributario. Teoria e critica*, Torino 1985, 82.

<sup>11</sup> Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1758 s.; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 515; PARENTE, *Lo ius impositionis tra potere autoritativo, solidarietà sociale e libertà personale*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, Taranto, 2013, 522 ss.

<sup>12</sup> Sulla genesi dell'art. 53 Cost., cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea Costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, Roma, 1946, 5 ss.; FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 486 ss.; FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 102 ss.; ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 230 ss.; ID., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella*

circoscritta ad indici che denotano l'attitudine alla contribuzione attraverso il riferimento al reddito, al patrimonio e al consumo, cioè ad entità sintomatiche di forza economica e di ricchezza spendibile.

In seguito, la nozione è stata estesa ad altri parametri che hanno assegnato rilievo al concorso alla spesa pubblica. In quest'ottica, che ha valorizzato la posizione dei padri costituenti, la capacità contributiva, non immedesimandosi in fattispecie tipizzate, ma riferendosi alla situazione personale del contribuente, ha assunto la fisionomia di una "scatola vuota", ossia di un contenitore da riempire con indici concretamente ritenuti manifestazione di ricchezza e tali da giustificare il concorso alla spesa pubblica<sup>13</sup>.

Anche secondo il giudice delle leggi<sup>14</sup>, la capacità contributiva presuppone che vi sia un collegamento tra la prestazione patrimoniale imposta e gli indici concreti, esemplificativi di forza e consistenza economica, facenti capo al contribuente.

Tuttavia, la restrizione della capacità contributiva ad indici concreti, espressivi di forza economica, rischia di svilire l'essenza del principio e il suo dinamismo.

Pertanto, in un'ottica distributiva, il peso della prestazione patrimoniale imposta, lungi dall'essere circoscritto ai soli indici rivelatori di ricchezza (quali il reddito, il patrimonio, gli incrementi patrimoniali, il consumo e gli atti di scambio), per evincere l'idoneità del presupposto a fornire i mezzi con cui far fronte al pagamento del tributo (la c.d. spendibilità del presupposto)<sup>15</sup>, potrebbe colpire qualsiasi fatto a contenuto economico non avente necessariamente carattere patrimoniale o situazioni, circostanze, utilità<sup>16</sup> ed

*Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 97 ss.; GIOVANNINI, voce *Capacità contributiva*, in [https://www.treccani.it/enciclopedia/capacita-contributiva\\_%28Diritto-on-line%29/](https://www.treccani.it/enciclopedia/capacita-contributiva_%28Diritto-on-line%29/); FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milano, 2014, 92 ss.; GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 21 ss.

<sup>13</sup> Cfr. PROCOPIO, *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1174.

<sup>14</sup> Cfr. Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 155, in <http://www.giurcost.org/decisioni/2001/0155-s-01.htm>.

<sup>15</sup> Cfr. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 889 ss.; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE - BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 44 ss.; GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in PERRONE - BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 31 ss.; MANZONI - VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, II ed., Torino, 2008, 30 ss.; GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e speciale*, VIII ed., Vicenza, 2016, 32.

<sup>16</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 23, che intende la capacità contributiva «come attitudine o forza espressa da un'attività, un fatto o atto con rilevanza economica direttamente riportabile al contribuente, o come utilità che questi ritrae direttamente dal presupposto del tributo». Negli stessi termini, cfr. ID., *Quale capacità contributiva?*, cit., 832.

eventi, anche privi di liquidità, diretti a soddisfare esigenze, interessi e bisogni, pure non immediatamente in grado di fornire i mezzi necessari al pagamento del tributo<sup>17</sup>.

Comunque, deve trattarsi di fattispecie che permettano razionalmente di desumere l'idoneità soggettiva all'assunzione dell'obbligazione tributaria<sup>18</sup>: può parafrasarsi l'ipotesi della posizione sociale, del maggiore o minore stato di benessere familiare o d'istruzione o della situazione di vantaggio di cui beneficia l'autore di una condotta fonte di externalità negative rispetto ad un'attività analoga priva del suddetto impatto<sup>19</sup>.

Questa prospettiva consentirebbe di chiamare alla contribuzione pure i titolari di beni o di attività che la tassazione di redditi, patrimoni o consumi non riesce a colpire in maniera soddisfacente, vale a dire in modo da esprimere una situazione di vantaggio connessa a tale titolarità<sup>20</sup>.

## 2. La soggettività tributaria dei robot intelligenti e la c.d. *electronic ability to pay*

Sul piano sistematico, la soggettività tributaria passiva<sup>21</sup> non s'identifica con la mera capacità giuridica di diritto comune, né con i dati naturalistici o

<sup>17</sup> Cfr. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 31 ss.; ID., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in PERRONE - BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 1 ss.; ID., voce *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir.*, *Annali*, vol. II, tomo II, Milano, 2009, 447 ss.; GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2011, 78 ss.; GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1140; GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in SALVINI - MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 3 ss.; FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in SALVINI - MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 13 ss.; GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 777 ss.

<sup>18</sup> Cfr. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 513.

<sup>19</sup> Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 92.

<sup>20</sup> Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 93; GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, cit., 23, che suggerisce di «allargare il concetto di capacità contributiva, così da attrarre a tassazione forme espressive non colpite (e forse, per ora, neppure individuate con precisione) e da fare spazio a concetti diversi da quelli tradizionalmente utilizzati».

<sup>21</sup> Cfr. PUGLIESE, *I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1935, 337 ss.; VANONI, *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, in *Foro it.*, 1935, IV, 323 ss.; LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1961, I, 8 ss.; VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in ID., *Opere giuridiche*,

antropomorfici, ma si fonda su un criterio casistico-nominalistico di natura formale<sup>22</sup>: è il diritto positivo che circoscrive le fattispecie tributarie in grado di esprimere ricchezza da assoggettare ad imposizione, riferite a persone fisiche e giuridiche, ad enti privi di personalità giuridica e ad altre entità idonee a manifestare in maniera autonoma ed unitaria il presupposto del tributo, anche se prive di soggettività giuridica secondo le categorie civilistiche<sup>23</sup>.

Come accennato<sup>24</sup>, ogniqualvolta si è in presenza di un nuovo fenomeno, anche solo embrionale, astrattamente configurabile come centro di imputazione di diritti e di obblighi, il diritto tributario è tra i più attenti settori del sapere giuridico a scandagliarne le potenzialità, al fine di verificarne i

---

a cura di FORTE-LONGBARDI, vol. II, Milano, 1962, 125 ss.; E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965; FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1, 1969, 21 ss.; D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. I, *Le ipotesi della riforma tributaria*, Padova, 1973, 166 ss.; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 419 ss.; FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 81 ss.; A. AMATUCCI, *Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1897 ss.; POTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, 1226 ss.; A. AMATUCCI, voce *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIX, Roma, 1993, 1 ss.; GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 4 ss.; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996; FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000; PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000; CASTALDI, voce *Soggettività tributaria*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, 5613 ss.; GALLO, *La soggettività tributaria nel pensiero di G.A. Micheli*, in *Rass. trib.*, 2009, 611 ss.; PURI, *I soggetti*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago (MI), 2012, 424 ss.; GIOVANNINI, voce *Soggettività tributaria*, in [https://www.treccani.it/enciclopedia/soggettivita-tributaria\\_%28Diritto-on-line%29/](https://www.treccani.it/enciclopedia/soggettivita-tributaria_%28Diritto-on-line%29/); ID., *Il diritto tributario per principi*, cit., 65 ss.; FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 10 marzo 2017, 1; BODRITO, *I soggetti del rapporto tributario*, in MARONGIU - MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, V ed., Torino, 2018, 58; FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, II ed., Napoli, 2020, 75 s.; MELIS, *Manuale di diritto tributario*, III ed., Torino, 2021, 192 ss.; PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano, 2021, 149 ss.

<sup>22</sup> Cfr. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 517.

<sup>23</sup> Cfr. VIOTTO, voce *Tributo*, in *Dig. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, 221 ss.; MATTIA, *La soggettività tributaria del trust*, in *Comm. internaz.*, 2008, 32 ss.; DELLA VALLE, *La soggettività tributaria del trust*, in *Tax news*, 2019, 175 ss.; URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, cit., 101 s.; ID., *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1759; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 517 s.; ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., 60 s.

<sup>24</sup> V. *supra*, par. 1.

riflessi fiscali (ossia, la possibilità di considerare detta entità come soggetto passivo d'imposta, a cui addossare anche obblighi strumentali al prelievo)<sup>25</sup>.

In riferimento al tema in analisi, affinché possa essere riconosciuta la soggettività tributaria dei robot intelligenti è necessario individuare, in capo agli stessi, una capacità contributiva autonomamente ed unitariamente apprezzabile da assoggettare ad imposizione (c.d. *electronic ability to pay*)<sup>26</sup>.

In una prospettiva *de iure condendo*<sup>27</sup>, a seconda di come il legislatore tributario intenda definire la fattispecie imponibile, la capacità contributiva potrebbe essere individuata nel valore patrimoniale del robot, nella produzione del reddito derivante dall'attività svolta dal medesimo e, dunque, nella maggiore capacità produttiva originata dall'utilizzo della robotica e dei processi automatizzati<sup>28</sup>, o nel risparmio di spesa conseguito per il tramite delle macchine intelligenti<sup>29</sup>.

Al contrario, non sarebbe possibile fare assurgere ad indice di ricchezza la mera esistenza del robot per legittimare la previsione di un "testatico elettronico" o di una "tassa di possesso". Difatti, tributi di tal sorta potrebbero rivelarsi iniqui, trovando applicazione in maniera eguale e generalizzata per tutti i robot, senza tener conto del valore, del tempo di utilizzo, dell'effettiva capacità produttiva e delle utilità realizzate<sup>30</sup>.

### 3. I nuovi assetti della fiscalità e i modelli di tassazione della robotica

Un dato di fatto è evidente: l'irrompere nella realtà fenomenica dei robot, dei *big data* e delle tecnologie abilitanti in grado di svolgere molteplici attività rende quanto mai attuale la necessità di adottare un atteggiamento resiliente, per dare vita ad un nuovo assetto della fiscalità mediante la predisposizione di modelli di tassazione<sup>31</sup> - afferenti tanto alla fiscalità diretta (*robot income tax*

<sup>25</sup> Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 87.

<sup>26</sup> Cfr. OBERSON, *Taxer les robots? L'émergence d'une capacité contributive électronique*, in *Pratique juridique actuelle*, 2017, 232 ss.

<sup>27</sup> Sul punto, v. anche *infra* par. 6.

<sup>28</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, in *Corr. trib.*, 2018, 2369.

<sup>29</sup> Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 518 s.; ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., 61 ss.

<sup>30</sup> Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 519.

<sup>31</sup> Cfr. GUERREIRO - REBELO - TELES, *Should Robots be Taxed?*, in *NBER Working Paper*, 23806, 2017; OBERSON, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, in *World Tax Journal*, May 2017, 247 ss.; BOTTONE,

e imposte patrimoniali), quanto a prestazioni di natura commutativa (tassa di possesso) - suscettibili di apprezzare la capacità produttiva dell'intelligenza artificiale, anche attraverso la comparazione con il lavoro umano<sup>32</sup>, e di misurarne il valore intrinseco o i risparmi di spesa, al fine di assicurare, con il relativo gettito, maggiori servizi ai consociati, fornendo, altresì, le risorse necessarie a reinserire nel mercato del lavoro coloro che sono stati espulsi dal sistema, attraverso la predisposizione di misure capaci di minimizzare l'impatto sociale sfavorevole del fenomeno<sup>33</sup>.

Difatti, il ricorso a processi automatizzati nella produzione di beni e nella prestazione di servizi, se, da un lato, consente agli operatori economici di acquisire un vantaggio competitivo, in termini di aumento della produzione e di risparmio di costi, dall'altro, rischia di espellere dal mercato del lavoro coloro che operano nei settori oggetto di riconversione, con conseguente perdita di risorse umane e di gettito<sup>34</sup>.

La *robot tax*<sup>35</sup>, quale forma di prelievo gravante sui processi produttivi informatizzati, potrebbe così assumere diverse configurazioni a seconda delle scelte di politica fiscale operate dal singolo ordinamento giuridico: potrebbe sostanziarsi nel diniego delle agevolazioni fiscali sugli investimenti tesi ad automatizzare la produzione o relative agli operatori economici che realizzano

*A Tax on Robots? Some food for thought*, Dipartimento delle Finanze, *Working Paper*, 3, september 2018; MARWALA, *On Robot Revolution and Taxation*, Cornell University Library, 7 August 2018, in *arxiv.org*; MAZUR, *Taxing the Robots*, in *Pepperdine Law Review*, 2019, 277 ss.; VAROUFAKIS, *A Tax on Robots?*, in *Innovation & Technology*, 4 may 2019; MASTROIACOVO, *Uguaglianza sostenibile e sostegno all'innovazione: quale tassazione dei sistemi di intelligenza artificiale?*, in CUOCCI - LOPS - MOTTI (a cura di), *La circolazione della ricchezza nell'era digitale*, Pisa, 2021, 63 ss.; PARENTE, *Robotica e intelligenze artificiali: forme di prelievo e dinamiche impositive*, in *Corti Umbre*, 2021, 645 ss.

<sup>32</sup> Cfr. DI PIETRO, *Leva fiscale e divisione sociale del lavoro*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 449 ss. Più in generale, sui riflessi in ambito tributario della valorizzazione del "capitale umano", cfr. BARABINO, *La valorizzazione del "capitale umano" e la "modulazione" del tributo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 233 ss.

<sup>33</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2364; URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1750; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 495; ID., *Prefazione*, in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a seguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 18.

<sup>34</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2364 s.; TOMASSINI, *Intelligenza artificiale, impresa, lavoro*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 43 ss.

<sup>35</sup> Cfr. PARENTE, *Artificial intelligences and "robot tax": the role of robotics on tax structures and de iure condendo perspectives*, in FLOREK - KORONCZIOVÁ - ZAMORA MANZANO (edited by), *Crisis as a challenge for human rights*, Bratislava, 2020, 353 ss.

buona parte dei profitti avvalendosi di strumenti robotizzati o di processi d'innovazione tecnologica; ma potrebbe pure consistere in un vero e proprio tributo applicato alla "persona robotica" sulla base del "valore normale" dell'attività svolta (*rectius*, della retribuzione fittizia ottenuta a seguito della comparazione con il lavoro umano), in quanto entità ritenuta dotata di autonoma soggettività giuridica<sup>36</sup> (c.d. personalità elettronica)<sup>37</sup> e di capacità di apprendimento (c.d. *machine learning*), in grado di svolgere funzioni e azioni in passato riservate ai soli esseri umani<sup>38</sup>.

In realtà, entrambe le soluzioni ipotizzate presentano elementi di criticità: la prima, in mancanza di una regolamentazione sovranazionale uniforme, non sarebbe pienamente efficace, potendo gli operatori economici sottrarsi al regime fiscale disincentivante delocalizzando la produzione in giurisdizioni che, per attrarre capitali e materia imponibile, risultino prive di tali ostacoli; la seconda, senz'altro più suggestiva, al momento sarebbe del tutto teorica, non essendo certo che gli sviluppi tecnologici possano, nel breve periodo, realizzare una macchina "pensante" munita di propria autonomia decisionale e di soggettività tributaria, anche in ragione delle problematiche di natura dogmatica afferenti tanto al profilo soggettivo, quanto al versante oggettivo<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> Cfr. OBERSON, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, cit., 247; CAROCCIA, *Soggettività giuridica dei robot?*, in ALPA (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 213 ss.; BERTI SUMAN, *Intelligenza artificiale e soggettività giuridica: quali diritti (e doveri) dei robot?*, in ALPA (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 251 ss.

<sup>37</sup> Cfr. Ris. Parlamento europeo del 16 febbraio 2017 recante raccomandazioni alla Commissione concernenti norme di diritto civile sulla robotica [2015/2103/(INL)], § 59, lett. f); RUFFOLO, *Intelligenza artificiale, machine learning e responsabilità da algoritmo*, in *Giur. it.*, 2019, 1702 ss.; TEUBNER, *Soggetti giuridici digitali? Sullo status privatistico degli agenti software autonomi*, a cura di FEMIA, Napoli, 2019, 29; RUFFOLO, *La "personalità elettronica"*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 213 ss.; ID., *Responsabilità da algoritmo e "personalità elettronica"*, in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a séguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 365 ss.; ID., *La personalità elettronica tra "doveri" e "diritti" della macchina*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 115 ss. In senso critico, cfr. DRIGO, *Sistemi emergenti di Intelligenza Artificiale e personalità giuridica: un contributo interdisciplinare alla tematica*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 195, secondo cui «l'equivocità terminologica di certe espressioni, in *primis* quella di "personalità elettronica", della quale non si intuiscono né i confini né la collocazione dogmatica certa, dovrebbe quantomeno rendere cauti rispetto all'adozione di terminologie che si prestano ad interpretazioni assai differenti tra loro».

<sup>38</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367.

<sup>39</sup> Cfr. WALKER, *Robot Tax. A Summary of Arguments "For" and "Against"*, in <https://emerj.com/ai-sector-overviews/robot-tax-summary-arguments/>.

Difatti, in relazione al profilo soggettivo, manca ancora una nozione condivisa di “robot” ed un livello di autonomia tale da consentirne una considerazione separata dagli esseri umani; in relazione al profilo oggettivo, non è agevole oggi individuare i requisiti in grado di giustificare il concorso del robot alle spese pubbliche in ragione dell’assenza di un salario a cui parametrarne la capacità contributiva<sup>40</sup>.

#### 4. Il prisma della soggettivizzazione: il “*peculium digitale*”

Nell’elaborazione teoretica, la prospettiva di una futura imputazione di rapporti patrimoniali in capo alle macchine intelligenti è oggetto di vivaci dibattiti: la soluzione positiva potrebbe essere accolta adattando alle esigenze attuali l’istituto romanistico del *peculium*<sup>41</sup>, storicamente utilizzato per delineare meccanismi di relativa soggettivizzazione di quello che (lo schiavo), per il diritto allora vigente, non era un soggetto di diritto<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367; FALCÃO, *Should My Dishwasher Pay a Robot Tax?*, in *Tax Notes International*, 2018, 1273 ss.

<sup>41</sup> Cfr. WIENER, *The human use of human beings. Cybernetics and society*, Boston, 1950; TADDEI ELMI, *I diritti dell’intelligenza artificiale tra soggettività e valore: fantadiritto o ius condendum?*, LOMBARDI VALLAURI (a cura di), *Il meritevole di tutela*, Milano, 1990, 685 ss.; WEIN, *The responsibility of intelligent artifacts: toward an automation jurisprudence*, in *Harvard Journal of Law & Technology*, 1992, 103 ss.; PAGALLO, *The Laws of Robots. Crimes, Contracts and Torts*, Cham, 2013, 102 ss.; RIZZUTI, *Il peculium del robot. Spunti sul problema della soggettivizzazione dell’intelligenza artificiale*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell’era dell’intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 284, secondo cui tale parallelismo aprirebbe la strada ad una società in cui il cittadino, piuttosto che qualificarsi come lavoratore, diverrebbe «semmai il percettore delle rendite provenienti dal lavoro svolto dagli automi, quale era in fondo tipicamente il *civis* antico rispetto al lavoro servile, grazie al quale egli poteva dedicarsi esclusivamente a quelle altre attività che ne facevano per l’appunto un vero cittadino, quali la guerra, la politica, l’oratoria forense e la filosofia». Si tratta di una riflessione che affonda le proprie radici nella «prospettiva di un reddito basico di cittadinanza da garantire a prescindere dal lavoro, proprio in quanto nella *jobless society* prossima ventura di lavoro non se ne troverà più». In relazione a questi ultimi profili, cfr. FORD, *Rise of the Robots: Technology and the Threat of a Jobless Future*, New York, 2015; STIEGLER, *La Société automatique. I. L’avenir du travail*, Paris, 2015; DANAHER, *Will Life Be Worth Living in a World Without Work? Technological Unemployment and the Meaning of Live*, in *Science and Engineering Ethics*, 23, 2017, 41 ss.

<sup>42</sup> Cfr. BIANCHINI – GLIOZZO – MATTEUZZI, *Instrumentum vocale: intelligenza artificiale e linguaggio*, Bologna, 2008; STOLFI, *La soggettività commerciale dello schiavo nel mondo antico*, in *Teoria e storia del diritto privato*, 2, 2009, 1 ss.; D. DI SABATO, *Gli smart contracts: robot che gestiscono il rischio contrattuale*, in *Contratto e impresa*, 2017, 389; CORDEIRO GUERRA, *L’intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 91 s.; RIZZUTI, *Il*



Il “*peculium digitale*” consentirebbe di dare vita ad una separazione patrimoniale finalizzata a tutelare i molteplici interessi coinvolti senza la necessità di richiamare una personalità giuridica piena<sup>43</sup>.

A ben guardare, allo stato corrente, assoggettare ad imposizione le intelligenze artificiali non equivarrebbe a considerare i robot come soggetti passivi d'imposta, dato che la soggettività tributaria passiva è circoscritta ai soli consociati, in quanto centri d'imputazione di diritti e doveri di natura politica e patrimoniale<sup>44</sup>.

In altri termini, pur non potendosi escludere, in un prossimo futuro, di comprendere i robot tra i membri della collettività, per riconoscere loro una *electronic ability to pay* delimitata alla titolarità di patrimoni o d'introiti imponibili<sup>45</sup>, è certo che tali condizioni non sono attuali, apparendo prematura la possibilità di autodeterminazione degli automi<sup>46</sup>.

In questa luce, la *robot tax* potrebbe assurgere a tributo gravante sulle imprese con un più elevato livello di automazione o con un minore impiego di manodopera umana (c.d. *robot companies*), colpendo i sovraprofiti conseguiti grazie all'utilizzo delle tecnologie dell'innovazione<sup>47</sup>.

Tutt'al più, in ragione dei limiti che non consentono oggi di riconoscere una soggettività tributaria in capo alle macchine intelligenti, una soluzione per legittimarne l'assoggettamento ad imposizione potrebbe essere quella di valorizzare il concetto di “personalità digitale del robot”, riprendendo le proposte sulla tassazione dell'economia digitale<sup>48</sup> che, in materia di stabile

*peculium del robot. Spunti sul problema della soggettivizzazione dell'intelligenza artificiale*, cit., 286.

<sup>43</sup> Cfr. DRIGO, *Sistemi emergenti di Intelligenza Artificiale e personalità giuridica: un contributo interdisciplinare alla tematica*, cit., 196.

<sup>44</sup> Cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1.

<sup>45</sup> Cfr. OBERSON, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, cit., 250.

<sup>46</sup> Cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 2019, 1285-1289; CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 91.

<sup>47</sup> Cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1 s.; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1285.

<sup>48</sup> Cfr. DEL FEDERICO, *La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato ma dalle condivisibili opportunità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 913 ss.; GALLO, *Fisco ed economia digitale*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 604 ss.; ID., *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *Dir. mer. tecn.*, 2016, 154 ss.; URICCHIO - SPINAPOLICE, *La corsa ad ostacoli della web taxation*, cit., 452 ss.; BUCCICO, *Problematiche e prospettive della tassazione dell'economia digitale*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, 255 ss.; DI DIO - D'AMELIO, *Appropriatezza*

organizzazione, fanno riferimento al modello della “presenza digitale significativa”<sup>49</sup>.

In tal modo, i robot verrebbero assoggettati al prelievo non quali autonomi soggetti passivi d’imposta, ma come stabili organizzazioni (a tassazione separata) del loro *dominus* e beneficiario effettivo<sup>50</sup>.

---

*delle soluzioni proposte in sede UE per l’individuazione e la tassazione della stabile organizzazione digitale - Considerazioni preliminari*, in DI TANNO - MARCHETTI (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale*, Position Paper - Fondazione Bruno Visentini, febbraio 2019, 35; GREGGI, *La tassazione dell’economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla Digital Services Tax*, in PERSIANI (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Roma, 2019, 104 ss.; PARENTE, *Digital Economy e fiscalità del mondo virtuale: dal commercio elettronico alla web taxation*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, Taranto, 2019, 344 ss.; PERRONE, *Il percorso (incerto) della c.d. web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della Digital Economy*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 30 agosto 2019, 1 ss.; PERSIANI, *I tentativi di tassazione dell’economia digitale da parte del legislatore italiano: dalla web tax all’imposta sui servizi digitali*, in ID. (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Roma, 2019, 197 ss.; PURPURA, *Tassazione dell’economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale e la necessità di un’armonizzazione fiscale europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 1929 ss.; SCIANCALEPORE, *Appunti sulla tassazione dell’economia digitale come nuova risorsa propria dell’Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 685 ss.; ID., *Web tax e risorse proprie europee. Un connubio perfetto?*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 11 ottobre 2019, 1 ss.; CARPENTIERI, *La tassazione delle imprese al tempo dell’economia digitale*, in ID. (a cura di), *Profili fiscali dell’economia digitale*, Torino, 2020, 1 ss.; CORASANITI, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1397 ss.; DEL FEDERICO, *La tassazione nell’era digitale. Genesi, diffusione ed evoluzione dell’equalisation levy*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1431 ss.; LOGOZZO, *Tassazione della digital economy: l’imposta sui servizi digitali (ISD)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 805 ss.; SANTORO, *La “web tax”. Profili di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 464 ss.; STEVANATO, *Dalla Proposta di Direttiva europea sulla Digital Services Tax all’imposta italiana sui servizi digitali*, in CARPENTIERI (a cura di), *Profili fiscali dell’economia digitale*, Torino, 2020, 115 ss.; SUCCIO, *Digital economy, digital enterprise e imposizione tributaria: alcune considerazioni sistematiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2363 ss.; A.L. D’AMBROSIO, *Crisi economica post-pandemia: un “volano” per la Digital services tax?*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 546 ss.; FRANSONI, *Note sul presupposto dell’imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 13 ss.; URICCHIO - PARENTE, *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, cit., 606 ss.

<sup>49</sup> Cfr. FRANSONI, *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 123 ss.; DORIGO, *Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all’economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2019, 759 ss.; DELLA VALLE, *La stabile organizzazione “da remoto”: la lett. f-bis) dell’art. 162 del T.U.I.R. e l’approccio OCSE*, in *Rass. trib.*, 2019, 470 ss.; FIORENTINO, *Stabile organizzazione virtuale “versus” presenza digitale significativa*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, 129 ss.

<sup>50</sup> Cfr. ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1290; URICCHIO, *La fiscalità dell’intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 506, nt. 48.

## 5. Procedure automatizzate e capacità contributiva rafforzata

In una prospettiva di ulteriore elaborazione, non mancano differenti soluzioni in astratto percorribili: da un lato, la possibilità di parametrare la *robot tax* ad un indice di “capacità contributiva rafforzata” che tenga conto del vantaggio economico (pari alla maggiore potenzialità di realizzare ricavi o al risparmio di spesa) derivante dall’attività delle macchine intelligenti in un dato periodo d’imposta (di regola, annuale) o delle utilità ricevute, tassate sulla base del valore normale, prevedendo correttivi appropriati per impedire la doppia imposizione dei profitti dell’impresa e dei benefici economici conseguiti dai robot nello svolgimento dell’attività produttiva; dall’altro, l’utilizzo di modelli di tassazione di tipo presuntivo, applicati con ragionevolezza e fondati sulla stima dei benefici legati all’utilizzo dei robot, attraverso un aumento delle aliquote delle imposte dirette gravanti su coloro che si avvalgono di forza lavoro robotizzata, in ragione della maggiore capacità di produrre profitti<sup>51</sup>.

In una prima fase, potrebbe essere ragionevole sperimentare un’imposta di natura patrimoniale<sup>52</sup> sui robot intelligenti, differenziata a seconda della capacità di accumulare dati e conoscenze, gravante sul soggetto utilizzatore: tale tributo, insistendo su un presupposto diverso da quello delle imposte sui redditi, sarebbe facilmente accertabile, dato che la presenza di un robot di regola è tracciabile e riconoscibile<sup>53</sup>.

Al di là della sperimentazione transitoria, nel lungo periodo, alcune soluzioni potrebbero portare a risultati empirici o riduttivi, in quanto, correlare il prelievo al maggiore utile conseguito con l’utilizzo di procedure automatizzate (c.d. extraprofitti) o differenziarlo in base alla capacità di apprendimento del robot, avvalendosi di moduli impositivi di tipo presuntivo, non sempre consentirebbe di quantificare con esattezza l’apporto fornito dalle intelligenze artificiali<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760; ID., *La fiscalità dell’intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 521.

<sup>52</sup> Sull’imposizione patrimoniale, cfr. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 3 ss.; MARINI, *Le “nuove” imposte patrimoniali*, in AA.VV., *Treccani. Il libro dell’anno del diritto 2013*, Roma, 2013, 453 ss.; LOGOZZO, *L’imposta patrimoniale tra “sogno” e “realtà”*, in ID., *Temi di diritto tributario*, Pisa, 2019, 223 ss.; MANZITTI, *Considerazioni sull’imposizione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, 55 ss.

<sup>53</sup> Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760 s.; ID., *La fiscalità dell’intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 521.

<sup>54</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367 s.

## 6. Robotica e assoggettamento ad imposizione delle esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi: prospettive *de iure condendo*

Ritornando alla visuale *de iure condendo*<sup>55</sup>, la previsione di una *robot tax* non eccessivamente alterativa della struttura del sistema tributario potrebbe privilegiare l'ottica compensativa del danno sociale arrecato dall'innovazione tecnologica, in modo da tener conto delle esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi in termini di minore occupazione e di finanziamento della spesa pubblica<sup>56</sup>.

In questa luce, la tassazione della robotica colpirebbe la produzione delle imprese tecnologiche per gli effetti negativi esterni conseguenti all'adozione dei procedimenti automatizzati<sup>57</sup>.

Perciò, sarebbe necessario internalizzare le conseguenze negative collaterali non solo per tutelare la collettività, compensando con il tributo il minor gettito correlato alla riduzione di manodopera umana<sup>58</sup>, ma anche per proteggere gli individui pregiudicati dalla perdita del posto di lavoro, intervenendo con politiche di sostegno dei costi di formazione e di riqualificazione<sup>59</sup>.

In quest'ottica, s'inserisce la proposta, avanzata il 17 febbraio 2017 da *Bill Gates* nel corso di un'intervista resa a *Quartz Magazine*<sup>60</sup>, di assoggettare la robotica ad imposizione per rallentare l'automazione e i processi di modernizzazione tecnologica, consentendo una moderata transizione verso nuovi modelli di produzione, attraverso la predisposizione di appositi strumenti di prelievo in grado di porre fine alla moratoria fiscale di cui inizialmente ha beneficiato l'intelligenza artificiale<sup>61</sup> e di compensare il minor

<sup>55</sup> V. *supra*, par. 2.

<sup>56</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367 s.; CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 90, nt. 8 e 92, secondo cui «un discorso concettuale analogo potrebbe essere fatto nei confronti di privati che utilizzino macchine intelligenti (ad esempio, robot-badanti) per la sostituzione dei lavoratori dipendenti in campo domestico».

<sup>57</sup> Si tratta di un'elaborazione che valorizza i principi della teoria pigouviana (su cui, cfr. PIGOU, *Economia del benessere*, Torino, 1960).

<sup>58</sup> Cfr. ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1286.

<sup>59</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2368.

<sup>60</sup> Cfr. K.J. DELANEY, *The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates*, in *qz.com*. Per un primo commento, cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1 ss.

<sup>61</sup> Cfr. A. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 494 s., il quale ha evidenziato che, nelle diverse fasi storiche, «l'innovazione tecnologica ha

gettito conseguente ai processi di automazione del lavoro, come già è accaduto in passato<sup>62</sup> in relazione ad altre innovazioni applicate ai processi produttivi<sup>63</sup>.

Poiché l'esternalità negativa da compensare con l'imposizione fiscale si sostanzia nel calo dell'occupazione, la base imponibile del tributo potrebbe essere parametrata alla riduzione della forza lavoro umana indotta dall'automazione dei processi produttivi (*rectius*, numero di posti di lavoro persi per effetto dell'implementazione della robotica) e, dunque, al risparmio di spesa conseguito dall'operatore economico che cessa di corrispondere la retribuzione ai prestatori di lavoro dipendente<sup>64</sup>.

In tal modo, il gettito ritraibile dalla *robot tax* consentirebbe di far fronte agli squilibri prodotti dalle politiche d'innovazione all'interno del mercato del lavoro<sup>65</sup> sulla base di un intervento pubblico redistributivo, non potendo gli effetti dell'automazione essere rimediati dalla sola "mano invisibile" del mercato<sup>66</sup>.

Una soluzione ibrida sembra essere quella avanzata dall'art. 1 della proposta di legge C. 4621<sup>67</sup> - recante «agevolazioni fiscali per l'impiego di sistemi di intelligenza artificiale nella produzione di beni» - presentata nel

spesso goduto di norme fiscali agevolative motivate dalla finalità di non ostacolare la diffusione e lo sviluppo»: ciò si è verificato in passato con riguardo alla diffusione della rete ed attualmente in relazione alla robotica, fenomeno che - essendo ancora in una fase di sviluppo - «non sconta tributi specifici ed anzi può giovare di misure di attenuazione del carico fiscale attraverso gli ordinari strumenti dell'ammortamento dei beni strumentali (o dell'iper ammortamento di industria 4.0) o la deduzione dei costi secondo la regola dell'inerenza».

<sup>62</sup> Cfr. KEYNES, *Economic Possibilities for our Grandchildren*, in *Essays in Persuasion*, New York, 1932, 358 ss.; HAYS WEISSMAN, *Why Robot Taxes Won't Work*, in *State Tax Notes*, 9 April 2018, 125; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1287, il quale ricorda «che, già nel 1589, Elisabetta I si era rifiutata di riconoscere a William Lee il brevetto per la produzione esclusiva nel suo Regno del telaio, da lui poco prima inventato», sostenendo che il medesimo «avrebbe certamente rovinato i tessitori, privandoli del lavoro e rendendoli dei mendicanti».

<sup>63</sup> Cfr. SUMMERS, *Robots Are Wealth Creators and Taxing Them Is Illogical*, in *Financial Times*, 5 March 2017; DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2364; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1283 s.; URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1750; PARENTE, *Artificial Intelligence and Taxation: Assessment and Critical Issues of Tax-Levy Models*, in *Bialystok Legal Studies*, 2021, 138 s.

<sup>64</sup> Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2369.

<sup>65</sup> Cfr. VACCHI, *L'intelligenza artificiale nella produzione industriale: le ricadute sul mondo del lavoro*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 465 ss.

<sup>66</sup> Cfr. FRANSON, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 2; DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2369; GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Palermo, 2019, 30 ss.

<sup>67</sup> Consultabile in [documenti.camera.it](https://www.camera.it).

corso della XVII Legislatura alla Camera dei Deputati il 3 agosto 2017 e rimasta inattuata: con tale disegno di legge - al fine di disincentivare il rimpiazzo della forza lavoro umana con quella robotica e d'indurre le imprese a riconvertire i processi produttivi, dotando i prestatori di lavoro di conoscenze e competenze tali da garantire loro un posto in un mercato del lavoro in continua evoluzione per fare avvertire come necessaria la loro presenza nella struttura produttiva - è stato prospettato l'aumento di un punto percentuale dell'aliquota Ires nelle ipotesi in cui «l'attività di produzione dell'impresa sia realizzata e gestita in modo prevalente da sistemi di intelligenza artificiale e robotica», salvo che il contribuente provveda ad investire nel relativo periodo d'imposta una somma pari allo 0,5 per cento dei propri ricavi - vale a dire, la metà dell'importo dell'imposta che avrebbe corrisposto con l'aliquota aumentata - in progetti di riqualificazione professionale dei propri prestatori di lavoro dipendente o in strumenti di *welfare* aziendale<sup>68</sup>.

Pertanto, la predisposizione di misure tributarie volte a colpire le forme di ricchezza realizzate o manifestate attraverso l'utilizzo di nuove tecnologie (*rectius*, robotica ed intelligenze artificiali) appare oramai imprescindibile anche al fine di favorire un complessivo ripensamento dei modelli impositivi da applicare alla *new economy* e garantire l'equilibrio economico-finanziario di bilancio<sup>69</sup>, elevato a principio costituzionale (art. 81, comma 1, Cost.) dall'art. 1, l. cost. 20 aprile 2012, n. 1<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Cfr. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 523.

<sup>69</sup> Cfr. BILANCIA, *Note critiche sul c.d. "pareggio di bilancio"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 350 ss.; CABRAS, *Su alcuni rilievi critici al c.d. "pareggio di bilancio"*, in *Rivistaaic.it*, 2012, 1 ss.; MORGANTE, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, in *Federalismi.it*, 2012, 1 ss.; RIVOSECCHI, *Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e Legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, in *Rivistaaic.it*, 2012, 1 ss.; BERGO, *Pareggio di bilancio "all'italiana". Qualche riflessione a margine della Legge 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa della riforma costituzionale più silenziosa degli ultimi tempi*, in *Federalismi.it*, 2013, 22 ss.; NAPOLITANO, *I nuovi limiti all'autonomia finanziaria degli Enti territoriali alla luce del principio del pareggio di bilancio*, in *Riv. giur. Mezzogiorno*, 2013, 91 ss.; DE MITA, *Il conflitto tra capacità contributiva ed equilibrio finanziario dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2016, 563 ss.

<sup>70</sup> Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1753; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 501-512; ID., *La sfida della strategia europea dell'Intelligenza Artificiale tra regolazione e tassazione*, in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a séguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 215.

## **GIURISPRUDENZA**





## IL CASO TERCAS E LA SENTENZA DIRIMENTE DELLA RECENTE CORTE DI GIUSTIZIA<sup>o</sup>

**Brunella Russo**

*Professoressa Associata di Diritto dell'economia  
Università degli Studi di Messina*

Corte di giustizia: Grande Sezione; sentenza del 2 marzo 2021, causa C-425/19 P; Presidente di sezione: K. Lenaerts; Parti: Commissione europea c. Repubblica italiana; Banca Popolare di Bari SCpA, già Tercas-Cassa di risparmio della provincia di Teramo SpA (Banca Tercas SpA); Fondo interbancario di tutela dei depositi; Banca d'Italia (interveniente in primo grado)

*Impugnazione - Aiuti di Stato - Intervento di un consorzio di diritto privato tra banche a favore di uno dei suoi membri - Autorizzazione dell'intervento da parte della banca centrale dello Stato membro - Nozione di "aiuto di Stato" - Imputabilità allo Stato - Risorse statali - Indizi che consentono di concludere per l'imputabilità di una misura - Snaturamento degli elementi di diritto e di fatto - Decisione che dichiara l'aiuto incompatibile con il mercato interno.*

### **Sommario:**

1. Cenni introduttivi
2. Le tappe essenziali della "vicenda" Tercas e l'interpretazione (errata) dell'art. 107, par. 1, TFUE
3. Qualche nota di commento

---

<sup>o</sup>Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

## 1. Cenni introduttivi

L'ultimo atto della complessa vicenda che vede protagonista la Cassa di risparmio della provincia di Teramo S.p.A. è sancito dalla sentenza del 2 marzo 2021 della Corte di Giustizia, la quale nel respingere l'impugnazione da parte della Commissione europea della pronuncia del 2019<sup>1</sup> - con cui il Tribunale di I grado dell'Unione, avvalendosi di un approccio sicuramente più empirico, ne aveva annullato l'interpretazione restrittiva<sup>2</sup> - dirime una

---

<sup>1</sup> Cfr., sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 19 marzo 2019, sez. III ampliata. Tale decisione è stata adottata in relazione alle cause riunite, scaturite dai ricorsi presentati dalla Repubblica italiana c. Commissione europea (causa T-98/16); dalla Banca Popolare di Bari SCpA, già Tercas - Cassa di risparmio della provincia di Teramo S.p.A. c. Commissione europea (causa T-196/16) e dal consorzio di diritto privato italiano 'Fondo interbancario di tutela dei depositi' (causa T-198/16) nei confronti della decisione (UE) 2016/1208 della Commissione. Sulla sentenza di primo grado la letteratura è vasta. Per un ampio commento si veda, tra i tanti, ARGENTATI, *I salvataggi di banche italiane e l'Antitrust europeo*, in *Mercato Concorrenza Regole*, 2016, 109 ss.; BUZZACCHI, *Il fondo interbancario nel caso Tercas e la tutela del risparmio: mandato pubblico o privato?*, *ibidem*, 2016, 279 ss.; SPADARO, *Aiuti di Stato alle banche. Il Tribunale di primo grado dell'UE apre la strada ad un'interpretazione meno rigorosa da parte della Commissione*, in *Rivista della Regolazione dei Mercati*, 2018, fasc.2, 263-278; BRANCADORO, *La sentenza Tercas in tema di aiuti di Stato: è necessaria una rilevazione di dati concreti e univoci nelle operazioni sotto esame*, in *federalismi.it*, 2019, n. 8, 2 ss.; DOMENICUCCI, *Il salvataggio di Banca Tercas non è un aiuto di Stato secondo il Tribunale dell'Unione europea*, in *rivista.eurojus.it*, 2019, fasc.3, 174 ss.; DE GIOIA CARABELLESE, *Crisi bancarie e aiuti di Stato. La sentenza Tercas: Brussels versus Italy?*, in *OIDU*, 2019, n.4, 686 ss.; VIGNINI, *State Aid and Deposit Guarantee Schemes, The CJEU Decision on Tercas and the role of DGSs in banking crises*, in AA. VV., *The role of the CJEU in shaping the Banking Union: notes on Tercas (T-98/16) and Fininvest (C-219/17)*, Quaderni di Ricerca Giuridica della Consulenza Legale della Banca d'Italia ([bancaditalia.it](http://bancaditalia.it)), 2019, n. 85, 9 ss.; TURCHINI, *Salvataggi bancari e aiuti di Stato: il caso Tercas al vaglio dei giudici europei*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2019, n. 2, 226 ss.; FERRARO, *Il Tribunale dell'Unione riconsidera la decisione sul caso Tercas in tema di aiuti (non) di Stato*, in AA. VV., *Annali AISDUE*, 2020, vol. I, Bari, 391 ss.

<sup>2</sup> Cfr., decisione (UE) n. C (2015) 9526 *final* del 23 dicembre 2015, notificata nella medesima data, relativa all'aiuto di Stato SA.39451 (2015/C) (ex 2015/NN) cui l'Italia ha dato esecuzione a favore di Banca Tercas, pubblicata in *Giurisprudenza comm.*, 2020, II, 205 ss. con nota di M. Lungarella. La decisione, da molti definita controversa, ha finito con il chiedere la condanna della Commissione al pagamento delle spese. Tuttavia, allo scopo di addivenire ad una ricostruzione dell'atteggiamento della Commissione in tema di aiuti di Stato occorre dire che nella vicenda Tercas è prevalso un orientamento di tendenziale chiusura nei confronti del "salvataggio" delle imprese in crisi sul presupposto, definito di *moral hazard*, per cui le imprese, facendo affidamento sulla probabilità di essere poi salvate, possono tendenzialmente avventurarsi in strategie aziendali eccessivamente rischiose e insostenibili, con conseguente indebolimento della disciplina di mercato. Così, Comunicazione della Commissione del 2014 (spec. punto 9) in GUCE C249 del 31 luglio.

questione, alquanto controversa, non senza lasciare qualche zona d'ombra, confermando sostanzialmente la liceità dell'intervento del Fondo a favore della Banca Tercas<sup>3</sup>.

La pronuncia, posta nel solco di una lunga stagione di salvataggi bancari, intervallata dall'orientamento nettamente opposto sulle misure di sostegno finanziario espresso della Commissione europea nella decisione (UE) n. 9526/2015, impone tuttavia per i suoi contenuti una lettura critica, partendo da due diversi criteri ricostruttivi.

Il primo, sul quale occorre pregiudizialmente soffermarci per introdurre quella che oramai viene definita "vicenda Tercas" è riconducibile all'apparato motivazionale fornito dall'Organo collegiale, il quale ha messo in evidenza, all'epoca dei relativi atti di causa, il difetto di una 'qualificazione' univoca e concordante di aiuto<sup>4</sup> - peraltro fortemente influenzata dal timore di produrre

---

<sup>3</sup> Cfr., decisione C-425/19 P del 2 marzo 2021 consultabile al link <http://www.dirittobancario.it/news/antitrust-e-concorrenza/tercas-la-corte-ue-conferma-che-non-ci-furono-aiuti-di-stato> Per i primi commenti sulla pronuncia del giudice dell'Unione si veda AGNOLUCCI-BIONDI, *Il contributo della Corte di giustizia in materia di aiuti di Stato*, in AA.VV, *Annali AISDUE*, 2020, vol. I, 33 ss. (spec. pg.39) ss.; GAMBARO, *Centralità della nozione di aiuto di stato e sviluppi della giurisprudenza europea*, in rivista.eurojus.it, 2021, fasc.1, 77 ss.; CIRCOLO, *Gli aiuti di Stato nel settore bancario e l'affaire Tercas: quando finisce la discrezionalità e quando inizia la responsabilità*, *ibidem*, 2021, fasc. 2, 187 ss.

<sup>4</sup> A seguito della crisi del 2008 si avvia, da parte della Commissione, un processo di modernizzazione della disciplina sugli aiuti di Stato; un cambio di strategia che permette di comprendere le varie tappe dell'attuale assetto disciplinare scaturito dall'introduzione della direttiva *BRRD* e che sostanzialmente nasce come regolamentazione d'emergenza (temporanea e derogatoria), costituita da apposite comunicazioni, volta a precisare le modalità di applicazione delle regole sugli aiuti nel contesto della crisi. Una regolamentazione non più fondata sulla lett. c), bensì sulla lett. b) del par. 3 dell'art. 107 TFUE, secondo cui la compatibilità degli aiuti pubblici si commisura al fatto che siano destinati «a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro». L'emanazione della *Banking Communication* del 2008 adotta pertanto un approccio più flessibile nella valutazione dei piani di salvataggio dei governi, indicando le misure autorizzabili e i criteri da rispettare in modo da garantire la certezza del diritto e ristabilire la fiducia nei mercati senza incidere negativamente sulla concorrenza. Successivamente nel 2013, con la c.d. *New Banking Communication*, che sostituisce quella precedente e integra le altre Comunicazioni sulla ricapitalizzazione e sulle attività deteriorate, facendo così cessare ufficialmente il primo periodo di deroga, durato ben cinque anni, all'art. 107 del TFUE, per quanto riguarda in particolare il contenuto normativo della suddetta lett. c). Gli aspetti più interessanti di tale ultima Comunicazione consistono tanto nell'introduzione di un quadro più rigoroso e dettagliato di regole e principi sottesi al concetto di aiuti (costituiti per la maggior parte da ricapitalizzazioni delle banche e misure di sostegno alle attività deteriorate, piuttosto che attraverso dazione di garanzie), quanto nella graduale introduzione, sebbene in termini di *soft law*, di un 'principio di ripartizione degli oneri' (c.d. *burden sharing*) - già peraltro introdotto, per la prima volta, nel 2009 con la *Restructuring Communication*, ma successivamente ribadito e ampliato con la Comunicazione del 2013 - che

distorsioni indesiderabili dei meccanismi concorrenziali, in applicazione del *principio di proporzionalità*<sup>5</sup>, e dall'incombente entrata in vigore della *Bank*

---

si pone come limite esterno rispetto all'intervento pubblico a sostegno delle bancarie in difficoltà. Attraverso tale Comunicazione si avvia una riflessione ed un confronto in seno alla Commissione circa l'opportunità di uscire dall'emergenza, la quale aveva determinato, a partire dal 2008, un atteggiamento permissivo nei confronti degli aiuti di Stato nel settore bancario. Si tornò dunque all'applicazione di criteri molto più restrittivi caratterizzati da un nuovo orientamento che, in particolare, imponeva un'adeguata condivisione degli oneri da parte degli investitori in caso di concessione degli interventi di sostegno alle banche. Sottesa a tale scelta l'esigenza primaria di limitare gli effetti distorsivi dell'intervento il pubblico sul piano concorrenziale: la Commissione avrebbe potuto autorizzare uno Stato membro ad intervenire con risorse pubbliche per sollevare una banca dal dissesto solo dopo che le sue perdite fossero state, in prima battuta, assorbite da azionisti e obbligazionisti subordinati. Cfr., Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione, dal 1° agosto 2013, delle norme in materia di aiuti di Stato alle misure di sostegno alle banche nel contesto della crisi finanziaria (2013/C 216/01), GUUE del 30 luglio 2013, disponibile su <https://eur-lex.europa.eu>. Si consulti, a quest'ultimo riguardo, CROCI, *L'impatto della crisi finanziaria sugli aiuti di stato al settore bancario*, in *Dir. un. eur.*, 2014, n. 4, 742 ss. secondo cui la decisione di ancorare il *legal framework* alla specifica previsione dell'art. 107, par. 3, lett. b) TFUE ha consentito alla Commissione Europea d'intervenire sul settore finanziario senza pregiudicare la disciplina e la prassi di "diritto comune" in materia di aiuti di Stato alle imprese in difficoltà. L'a. peraltro, fa notare che la scelta di fondarsi sulla lett. c) dell'articolo in esame avrebbe rischiato di compromettere il rigore con cui tale disposizione viene normalmente applicata e che il principio del '*burden sharing*' può essere soddisfatto solo se l'aiuto statale è limitato ai costi strettamente necessari al ripristino della normalità, tenendo conto che le banche devono comunque utilizzare per il risanamento innanzitutto fondi propri; MARCUCCI, *Aiuti di Stato e stabilità finanziaria. Il ruolo della Commissione europea nel quadro normativo europeo sulla gestione delle crisi bancarie*, in M.P. CHITI - V. SANTORO (a cura di), *L'Unione Bancaria Europea*, Pisa, 2014, 300; SCIPIONE, *Crisi bancarie e disciplina degli aiuti di Stato. Il caso italiano: criticità applicative e antinomie di una legislazione d'emergenza*, in *Innovazione e Diritto*, 2017, 297 ss.; FORTUNATO, *Aiuti di Stato e mercato creditizio fra orientamenti comunitari e interventi nazionali*, in *Dir. banca e merc. fin.*, 2010, n. 3, 381 ss. nel precisare come «*il grave turbamento dell'economia*» di un Paese membro (e di tutti gli altri) è ravvisabile proprio nel carattere *sistemico* della crisi, ovvero nella sua idoneità ad estendersi in maniera pervasiva e contagiosa a tutti i segmenti di mercato.

Si citano inoltre, in materia di aiuti di Stato, le riflessioni formulate da GIGLIO, *Gli aiuti di Stato alle banche nel contesto della crisi finanziaria*, in *Merc. conc. reg.*, 2009, 1 ss.; MEROLA, *La politica degli aiuti di Stato nel contesto della crisi economico finanziaria: ruolo e prospettive di riforma*, in G. COLOMBINI - M. PASSALACQUA (a cura di), *Mercati e banche nella crisi: regole di concorrenza e aiuti di Stato*, Napoli, 2012, 224 ss.; DELL'ATTI *Gli aiuti di stato alle banche in tempo di crisi*, in *Conc. merc.*, 2012, 586 ss.

<sup>5</sup> Tale principio trova il suo fulcro nell'interesse (di rilievo pubblicistico) a garantire la continuità di esercizio dell'attività bancaria in funzione della stabilità complessiva del sistema creditizio e finanziario, avendo però cura di minimizzare le esternalità negative e l'incisione delle regole concorrenziali. Per tutti, CELATI, *Fondo Interbancario di Tutela dei Depositi: divieto di aiuti di stato e principio di proporzionalità*, in *Riv. Diritto Bancario*, 2020, II, 293-355 (in part., 295). In merito alla centralità dello stesso principio nella gestione delle crisi

*Recovery and Resolution Directive*<sup>6</sup>, responsabile del radicale mutamento in ordine alla risoluzione delle crisi bancarie per cui si ritiene il costo del risanamento non più “ribaltabile” all’esterno ma sopportato, in primo luogo, all’interno della banca (innanzitutto da azionisti e obbligazionisti subordinati). Nonché da un quadro d’interventi tra i più frastagliati ed eterogenei tanto che la Commissione Europea è stata tacciata più volte di assumere decisioni opposte (se non eclatanti come nella vicenda in commento) in merito alla gestione delle rischiosità del credito e dei suoi relativi impatti sulla redditività e adeguatezza patrimoniale delle banche.

Ma ancor più in quanto il profondo cambiamento degli orientamenti della Commissione ha impedito, nei fatti, il salvataggio da parte del FITD delle quattro Casse di Risparmio (Etruria, Chieti, Ferrara e Marche) provocandone la risoluzione e, di conseguenza, il più complesso caso di *bail-in* europeo della storia finanziaria recente<sup>7</sup>. E sempre in quegli anni, e in modo decisamente

---

bancarie, cfr., per tutte, la sentenza emessa dalla Corte di Giustizia, Grande Sez., del 19 luglio 2016, n. 526, causa C-516/14, *Banka Slovenije*, (rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte costituzionale della Slovenia e nota anche come «caso Kotnik», dal nome della parte ricorrente) con il commento di FERRERO, *La risoluzione delle crisi bancarie e gli aiuti di Stato: alcune riflessioni sui principi delineati dalla recente giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2016, n. 6, 1591 ss.

<sup>6</sup> Cfr., direttiva 2014/59/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 maggio 2014, nota con l’acronimo di *BRRD*, consultabile al sito [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu). L’entrata in vigore in Italia è avvenuta il 1° gennaio 2016 mediante d. lgs. n.180 del 16 novembre 2015.

Si rammenti che i principi contenuti nella direttiva in parola trovano una loro iniziale affermazione nella Comunicazione della Commissione Europea, c.d. *Banking Communication* (2013/C 216/01). La direttiva, nel prevedere il meccanismo del *bail-in*, sostanzialmente conferma il principio del prioritario “sacrificio” degli azionisti e obbligazionisti della banca (*Considerando* n.50 della direttiva *BRRD*). Per alcune riflessioni critiche a seguito dell’introduzione della direttiva (altrimenti detta “*Direttiva Bail-in*”), voluta fortemente da alcuni Stati tra cui la Germania, si veda WILSON, *L’esperienza Lehman e la nascita del bail-in* consultabile al sito [www.credit-suisse.com](http://www.credit-suisse.com) del 9 aprile 2015; FIORDIPONTI, *Le aspettative restitutorie degli azionisti e creditori ai tempi del bail-in*, in *Analisi Giuridica dell’Economia*, 2016, n. 2, 530 ss.; CAPRIGLIONE, *Nuova finanza e sistema italiano*, Torino, 154 ss.; BOGGIO, *Bail in all’italiana: la good bank risponde dei danni causati agli azionisti “azzerati”*, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 2018, n. 5, 580 ss.

<sup>7</sup> La fase congiunturale legata allo scoppio dei *subprime* americani ha delineato un quadro d’interventi tra i più frastagliati ed eterogenei tanto che la Commissione Europea è stata tacciata più volte di assumere decisioni opposte in merito alla gestione delle crisi bancarie.

Ci si riferisce, in particolare, al salvataggio di Banca Tercas con riguardo alla decisione assunta dalla Commissione in relazione all’utilizzo del FITD per la ricapitalizzazione dell’istituto di credito; alla risoluzione delle quattro casse di risparmio avvenuta nell’autunno del 2015; al rilascio di una garanzia pubblica (c.d. GACS) per la gestione, o meglio, per la cessione dei crediti deteriorati (NPL) concessa dalle autorità europee in luogo della creazione di una *bad bank* di sistema. Ma ancora alla costituzione del fondo Atlante nato come soluzione

mercato, delle due banche venete anch'esse interessate da bilanci in perdita, costituendo per lo Stato italiano una vicenda piuttosto tortuosa e costosa a causa delle difficili trattative di cessione delle popolari venete alla banca Intesa Sanpaolo<sup>8</sup>.

---

privata, ma avente ben precise finalità pubbliche per sostenere le banche italiane in un momento di particolare difficoltà gestionale, per passare infine allo strumento della 'ricapitalizzazione precauzionale' impiegato per soccorrere il MPS e l'attivazione del *liquidation aid* per risolvere la crisi di Veneto Banca e Banca Popolare di Vicenza. Per i primi commenti al riguardo sia consentito il rinvio a RUSSO, *Incentivi alla gestione dei crediti deteriorati: lo schema di garanzia GACS e l'attività dei Fondi Atlante*, in *Dir. banc. merc. finz.*, 2018, 225-274. Sul carattere necessitato che connota il fondo Atlante a fronte delle restrizioni imposte dalla Commissione europea alla concessione di aiuti pubblici si veda CAPRIGLIONE, *Una cura inadeguata per i mali del sistema bancario italiano: il Fondo Atlante* in [www.dirittobancario.it](http://www.dirittobancario.it) del 3 maggio 2016, 2 ss. Secondo l'a., nel momento più cruciale del sistema bancario italiano recente si è avvertita la necessità di individuare nuove strumentazioni che consentissero forme interventistiche di iniziativa privata non suscettibili di essere sottoposti al vaglio delle competenti istituzioni europee.

<sup>8</sup> La rigidità della Commissione UE costrinse il governo italiano, nel novembre del 2015, a decretare in tutta fretta la risoluzione delle quattro banche locali (Etruria, Marche, Chieti, Ferrara), ponendo costi a carico degli azionisti e degli obbligazionisti subordinati delle banche stesse. L'impatto sull'opinione pubblica fu tale da costringere poi il governo a prevedere il "ristoro" dei detentori di obbligazioni subordinate. Per la qualificazione quali ipotesi di aiuti di Stato degli interventi del FITD a favore di Cassa di risparmio di Ferrara, Banca delle Marche e Banca Etruria, si veda, in particolare, RISPOLI, *La soluzione della crisi delle banche venete nell'ambito della procedura di risanamento e risoluzione delle banche italiane. Uno sguardo d'insieme*, in *Innovazione e Diritto*, 2018, n. 2, 1 ss.; SICLARI, *Il caso delle «banche Venete» e i criteri di scelta tra risoluzione e liquidazione coatta amministrativa*, in *Rivista trimestrale di diritto dell'economia*, 2017, n. 3, 124 ss.; PELLEGRINI, *Il caso delle banche Venete: le contraddittorie opzioni delle Autorità europee e la problematica applicazione degli aiuti di Stato*, in *Riv. trim. dir. econ.*, 2017, n. 3, 107 ss.; ROSSANO, *L'esclusione dell'interesse pubblico nell'interpretazione delle Autorità europee*, in *Rivista trimestrale di diritto dell'economia*, 2017, n.3, 93 ss.; BENTIVEGNA, *Il ruolo (incerto) dei sistemi di garanzia dei depositanti nel nuovo regime*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*, 2016, 461 ss.; CAPRIGLIONE, *Luci e ombre nel salvataggio di quattro banche in crisi*, in *Rivista di diritto bancario*, 2016, n. 2, 1 ss.; MESSINEO, *Il provvedimento «salva-banche»: il trattamento di azionisti e creditori nella nuova disciplina delle crisi bancarie*, in *QC*, 2016, n. 1, 102 ss.; RAGANELLI, *Crisi bancarie e giustizia europea*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*, 2016, 439 ss.; ARGENTATI, *Sistemi di garanzia dei depositi e crisi bancarie: c'è aiuto di Stato?*, in *Mercato Concorrenza Regole*, 2015, 315 ss. anche per l'ampia analisi degli interventi da parte degli schemi di garanzia precedenti la decisione della Commissione 23 dicembre 2015. Vale la pena ricordare, a tal proposito, come prima della decisione della Commissione UE del 23 dicembre 2015, il MEF aveva ricevuto la risposta ai quesiti preventivi posti alla stessa Commissione relativamente alla natura degli interventi programmati con l'ausilio del FITD a favore degli istituti di credito in parola. L'Organo collegiale, in linea con le considerazioni a fronte dell'apertura del procedimento contro l'Italia (ai sensi dell'art. 108, co. 2, T FUE) si esprime, relativamente agli interventi già effettuati a favore di Banca Tercas (procedimento che si sarebbe in breve concluso con la decisione del dicembre 2015 qui citata), ritenendo gli interventi programmati a favore di dette banche come «*illegittimi aiuti di Stato*». Cfr., Commissione Europea, lettera del 19

Tant'è che le criticità venute in rilievo a seguito di detta vicenda hanno spinto, nel contesto regolamentare e interpretativo incerto sopra descritto, a riflettere sull'opportunità di rivedere numerosi aspetti della disciplina della gestione delle crisi bancarie principalmente in relazione ai legami dei sistemi nazionali di garanzia (non più da considerare in veste marginale ma con un preciso ruolo di primaria importanza) con la direttiva *BRRD* e i suoi '*resolution tools*'<sup>9</sup> al fine di superare quelle disarmonie messe in luce dal caso di specie<sup>10</sup>.

Il secondo criterio, del quale si parlerà più diffusamente nelle note finali, attiene alla mancata presa di posizione della Corte di fronte alle pretese risarcitorie a lungo disattese e che si riteneva potessero trovare finalmente pieno accoglimento.

Sulla scorta di quanto si dirà, la prassi ha insegnato come la giustizia europea molto difficilmente abbia riconosciuto, nel corso di questi anni, il

---

novembre 2015 inviata al Ministro dell'Economia e delle Finanze italiano a firma di J. Hill e M. Vestager. In essa sostanzialmente si legge che il ricorso a un sistema di garanzia dei depositi per ricapitalizzare una banca, ai sensi dell'art. 11, par. 3, della direttiva 2014/49 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014, relativa ai sistemi di garanzia dei depositi, era soggetto all'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato. Pertanto, secondo tale lettera «[...] qualora si ravvisi che il ricorso a un simile sistema implica la concessione di un aiuto di Stato, la risoluzione di una banca dovrà essere programmata in osservanza della direttiva 2014/59 (del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014), relativa ai sistemi di garanzia dei depositi, la quale qualifica qualsiasi "sostegno finanziario pubblico straordinario" come aiuto di Stato, fornito per mantenere o ripristinare la solidità, la liquidità o la solvibilità di un ente». Di conseguenza, si applica la condizionalità a norma di quest'ultima direttiva. Si rinvia all'indirizzo [http://www.mef.gov.it/inevidenza/article\\_0184.html](http://www.mef.gov.it/inevidenza/article_0184.html).

<sup>9</sup> Attraverso la *BRRD* si introduce un articolato, e per molti versi inedito, insieme di regole volte a disciplinare, oltre che istituti funzionali a prevenire la crisi degli intermediari (si pensi ai piani di risanamento e ai piani di risoluzione ancorché a questi stessi fini rispondono pure le misure di intervento precoce), strumenti di risoluzione '*resolution tools*' rappresentati dalla vendita dell'attività d'impresa (*sale of business*), dalla vendita dell'attività a un ente ponte (*bridge bank*), dal trasferimento di *assets*, diritti e debiti a un '*asset management vehicle*' di proprietà pubblica (*asset separation*) e infine dal nuovo istituto del *bail-in*.

<sup>10</sup> Per i primi commenti in merito, cfr., Così, BENTIVEGNA, *Fondi di garanzia dei depositi e crisi bancarie. Novità e profili problematici alla luce del nuovo framework regolamentare europeo in materia di risanamento e risoluzione*, in *RTDE*, 2015, Suppl. n. 3, 25 ss.; CERCONE, *Commento sub articolo 96-bis TUB*, in *Commentario al TUB* di F. Capriglione (a cura), 2018, 1376-1377; COSTI, *Le trasformazioni dell'ordinamento bancario*, in *Banca, Impresa, Società*, 2019, 183 ss. (specie 194) per il quale, una volta constatato che il procedimento di risoluzione, apportato dalla *BRRD*, sacrifica il risparmio all'interesse pubblico nella misura in cui comporta la conservazione in vita delle funzioni della banca, conclude affermando che «il *bail-in* costituisce una violazione, consentita, della norma costituzionale (art. 47) che tutela e incoraggia il risparmio».

risarcimento dei danni, e dunque la responsabilità *extracontrattuale* della Commissione, a seguito di alcune posizioni giudiziali piuttosto discutibili.

Questo dal momento che non è facile dimostrare il nesso di causa-effetto - ovvero il legame funzionale tra l'interpretazione restrittiva dall'Antitrust e il pregiudizio dedotto - e conseguentemente «... *l'individuazione dei destinatari di tali misure, tra i quali la categoria più problematica costituita proprio dagli stakeholders*»<sup>11</sup>.

I fatti salienti della vicenda sono certamente noti anche per via di uno schieramento unanime della dottrina e di una certa stampa nazionale<sup>12</sup> verso un caso giuridico censurabile, con ricadute drammatiche su azionisti e obbligazionisti della banca e, più in generale, sulla fiducia dei risparmiatori che ha segnato, senza alcun dubbio, il corso degli eventi successivi legati alla gestione dei crediti deteriorati di molte delle banche italiane<sup>13</sup>: su di esso,

<sup>11</sup> Testualmente, DOLMETTA - LENTINI, *La Corte di Giustizia sul caso Tercas. Primi scenari*, in Riv. Diritto Bancario, 2021, 4.

<sup>12</sup> Si citano alcuni dei più significativi articoli apparsi sui principali giornali italiani a seguito della pronuncia dei giudici di Lussemburgo, tra cui SERAFINI, *Salvataggi bancari, dalla Corte UE spallata al bail in*, reperibile all'indirizzo [www.argomenti.ilsole24ore](http://www.argomenti.ilsole24ore) del 3 marzo 2021; MASSARO, *Banche: Tercas, secondo la Corte di Giustizia UE l'Italia poteva salvare gli istituti con il fitd*, in [corriere.it](http://corriere.it) del 2 marzo 2021; MANCINI, *Le 4 banche non dovevano fallire. Corte UE smentisce Bruxelles*, [ilMessaggero.it](http://ilMessaggero.it) del 2 marzo 2021; ANTONELLI, *Corte Ue conferma clamoroso errore Bruxelles su Tercas. Danni per 60 miliardi, con tanto di beffa: Banca Etruria & Co avrebbero potuto essere salvate* in [finanzaonline.com](http://finanzaonline.com) del 3 marzo 2021; SCOTTI, *Tercas e le '4 banche' sul lastrico. Quando l'Europa è gretta e retriva* in [affaritaliani.it](http://affaritaliani.it) del 3 marzo 2021.

<sup>13</sup> La vicenda di Banca Marche si incunea in quel quinquennio nefasto d'interventi (e pronunce) da parte della Commissione Europea che vede al centro del complesso dibattito giurisprudenziale il caso della Banca Tercas. Esso rappresentò al tempo un *unicum* nella storia bancaria italiana, poiché posta in liquidazione coatta amministrativa a novembre 2015 con un intervento a dir poco singolare (una repentina operazione di *maquillage*) fu rifondata a partire dal giorno successivo come 'good bank', con la nuova denominazione di Nuova Banca delle Marche S.p.A. (Nuova Banca Marche). Il Tribunale europeo respinse il primo ricorso presentato dalle fondazioni azioniste (Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro, Montani Antaldi Srl, Fondazione Cassa di Risparmio di Fano, Fondazione Cassa di Risparmio di Jesi, Fondazione Cassa di Risparmio della provincia di Macerata) contro la Commissione Europea che secondo le stesse aveva impedito, per mezzo di pressioni illegittime esercitate sulle autorità italiane, il salvataggio mediante la ricapitalizzazione di Banca delle Marche da parte del FITD sul presupposto della sussistenza di un aiuto di Stato illecito. Il 30 giugno 2019, il Tribunale dell'Unione europea ha chiuso le porte alla possibilità per gli azionisti della banca risolta, di vedersi riconosciuta una possibile azione verso l'Esecutivo della Ue «*in quanto non ritenuta responsabile di aver impedito il suo salvataggio*». Si legge nella sentenza, nello specifico, come spettasse «*[...] alle ricorrenti dimostrare l'esistenza di un rapporto di causa-effetto sufficientemente diretto tra il comportamento delle istituzioni dell'Unione e il danno*». Insomma, si sarebbe dovuto dimostrare che il comportamento addebitato alla Commissione



infatti, ha pesato l'errore di diritto della Commissione di aver giudicato “aiuto di Stato” l'intervento del FITD a favore di Tercas, ancorché le risorse utilizzate per il salvataggio provenissero da «*soggetto privato, dotato di autonomia decisionale e finanziaria, che reperisce le risorse necessarie per il proprio funzionamento e per l'effettuazione dei propri interventi dalle contribuzioni delle banche aderenti*»<sup>14</sup>.

I rilievi sollevati dalla Commissione del 2015, si fondavano essenzialmente sull'attribuzione della natura di “risorsa statale” ai fondi impiegati dal FITD, ritenendo pertanto tale sostegno *incompatibile e illegittimo*<sup>15</sup> in quanto avvenuto in esecuzione di un «mandato pubblico», *ex*

---

fosse la causa determinante del danno, una dimostrazione sostanzialmente disattesa che ha poi portato i giudici a rigettare le richieste. Cfr., Tribunale Ue del 30 giugno 2021 causa T-635/19 azionisti della Banca Marche c. Commissione europea, rappresentata da P. Stancanelli, I. Barcew, A. Bouchagiar e D. Recchia (in qualità di agenti). In dottrina, si rinvia all'articolo di CRISCIONE, *Banche Commissione Ue «assolta» per la Marche*, in *Il Sole 24 Ore - PLUS24* del 14 luglio 2012, 13 ss. Ripercorrendo gli sviluppi successivi dell'istituto marchigiano si rammenta come esso a maggio 2017, insieme a Nuova Banca Etruria e Nuova CariChieti, dopo la vendita dei crediti in sofferenza e in incaglio al Fondo Atlante, sono state cedute a UBI Banca al prezzo simbolico di 1 euro. A partire dal 7 settembre 2017, Nuova Banca Marche ha cambiato denominazione sociale in Banca Adriatica S.p.A. e il 23 ottobre 2017 Banca Adriatica S.p.A. e la sua controllata CARILO - Cassa di Risparmio di Loreto S.p.A. sono state fuse in UBI Banca S.p.A. Cfr., FERRANDO, *Ubi compra Banca Marche, Etruria e CariChieti. Ad Atlante 2,2 miliardi di crediti deteriorati*, in *Il Sole 24 Ore - PLUS24* del 10 maggio 2017; ID., *Ubi chiude l'acquisizione delle tre good bank, ibidem*; BOGGIO, *Bail in all'italiana: la good bank risponde dei danni causati agli azionisti “azzerati”*, *op.cit.*, 583 ss.

<sup>14</sup> Cfr., co. 4 dell'art. 96 TUB, il quale precisa che «...[i] sistemi di garanzia hanno natura di diritto privato» e art.1 dello Statuto del FITD, approvato dall'Assemblea Straordinaria delle Consorziato l'11 dicembre 1996 e modificato dall'Assemblea Straordinaria il 26 marzo 1997. Ultima modifica 26 febbraio 2021. L'art.1 recita «*Il Fondo Interbancario di Tutela dei Depositi è un consorzio di diritto privato tra banche, avente lo scopo di garantire i depositanti delle banche consorziate. Le risorse finanziarie necessarie per il perseguimento delle finalità del Fondo sono fornite dalle consorziate, in conformità alle disposizioni della legge e dello Statuto*».

<sup>15</sup> L'opzione legislativa adottata dalle autorità politiche dell'UE è stata nel senso di riservarsi, attesa l'elevata connotazione pubblicistica, la disciplina della adesione ai sistemi di garanzia, dell'obbligatorietà degli interventi, dell'identificazione dei destinatari del rimborso così come del contenuto dei termini e delle condizioni del rimborso medesimo. I restanti profili, per lo più attinenti a struttura e organizzazione dei sistemi di garanzia, rimangono affidati a scelte e opzioni di ordine imprenditoriale. Nell'esperienza italiana, tale discrezionalità si è tradotta, pure in ragione dell'assenza dello scopo di lucro, nella scelta per la forma giuridica del consorzio di diritto privato (art. 2602 c.c.). Guardando al FITD e al FGDC, si tratta, in particolare, di consorzi esterni ove è prevista l'assunzione da parte del consorzio di rapporti giuridici anche nei confronti di terzi, e ove i rapporti di scambio sono sempre comunque espressione dell'interesse delle banche consorziate. Sul tema, si veda BOCCUZZI, *Il regime speciale della risoluzione bancaria*, Bari, 2018, 326 ss. Testualmente l'a. afferma che «*il*

art. 96-*bis* TUB. Conseguenza questa che ha poi portato a condannare la Banca Tercas alla restituzione degli aiuti versati<sup>16</sup>.

Dopo qualche anno, su istanza delle parti in causa sostenute dalla Banca d'Italia, il Tribunale dell'Unione, a sua volta, ha rigettato la decisione dell'Organo di governo europeo considerando l'intervento di sostegno, a favore di uno dei membri del Fondo, non costitutivo di un «*aiuto concesso da uno Stato*» e, pertanto, non annoverabile fra quelli vietati, ai sensi dell'art. 108, co. 3 del TFUE.

Il Tribunale, a tal proposito, ribadiva l'errore di prospettiva della Commissione Ue nei confronti di una vicenda italiana non tanto dissimile da altre che in quell'arco di tempo - dalla crisi dei *subprime* in poi, per intendere, - avevano interessato altri ordinamenti europei<sup>17</sup>, richiamando a sostegno una nota dell'Organo di vigilanza, depositata dalle ricorrenti, nella quale si riferiva che «*l'atteggiamento degli uffici della Commissione rimase pervicacemente di rifiuto dell'intervento del Fitd, anche in una forma con burden sharing [con ripartizione degli oneri], che avrebbe comunque consentito una soluzione molto meno traumatica di quella infine prevalsa*»<sup>18</sup>.

*vantaggio mutualistico è, in questo caso, un beneficio che si concretizza in termini economici in capo a ciascun partecipante; ma ciò è cosa ben diversa dalla remunerazione del capitale investito, che invece contraddistingue le vere e proprie società con scopo di lucro».*

<sup>16</sup> A seguito della dichiarazione di illegittimità dell'intervento operato dal FITD da parte della Commissione, Banca Tercas ha dovuto quindi restituire gli importi di cui aveva beneficiato al Fondo che, previa restituzione alle banche aderenti dei corrispondenti contributi effettuati. Quest'ultimo ha provveduto ad apportarli nuovamente in conformità, questa volta, a uno schema volontario di adesione, nel frattempo costituito presso lo stesso FITD (con modifica dello Statuto attuata con deliberazione del 26 novembre 2016 al fine di consentire, per le stesse finalità di cui all'art. 96-*bis*, co. 1-*bis*, lett. d) TUB, il superamento del dissesto o del rischio di dissesto, interventi a carattere volontario). L'indirizzo della Commissione UE è stato quello di ritenere indispensabile, per poter realizzare l'intervento a favore di Banca Tercas, l'istituzione di uno schema volontario.

<sup>17</sup> Si veda, per tutti, HIRTE - PRASS, *Fondo di tutela dei depositanti vs. fondo di tutela dell'istituto. L'esperienza tedesca (con un cenno a quella austriaca)*, in *Banca, Borsa e tit. cred.*, 2014, I, 10 ss. Inoltre, si rinvia alle tre decisioni della Commissione in tema di *SGD* e aiuti di Stato richiamate nella sentenza Tercas. In particolare, decisione n. SA.33001 (2011/N) del 1° agosto 2011: Danimarca - Parte B - Modifica del sistema danese di liquidazione degli enti creditizi [C(2011) 5554 final]; decisione n. SA.34255 (2012/N) della Commissione del 30 maggio 2012: Spagna - Ristrutturazione di CAM e Banco CAM - [C(2012) 3540]; e decisione della n. SA.37425 (2013/N) Commissione del 18 febbraio 2014: Polonia — Regime di liquidazione ordinata delle cooperative di credito [C(2014) 1060 final].

<sup>18</sup> È d'uopo ricordare che la Commissione imputava allo Stato italiano la mancata aderenza a tale nuovo corso. Infatti ne lamentava tanto la mancata presa visione di un 'piano di ristrutturazione' (nonostante la richiesta formale rivolta all'Italia) - il che fece ritenere alla stessa - non soddisfatto il criterio, stabilito dalla Comunicazione sul settore bancario del 2013,

Tale sentenza dei Giudici dell'Unione è certamente importante per molte ragioni, poiché, al di là del fatto che essa “smonta” per intero l'impianto ricostruttivo della Commissione, asseritamente illegittimo - poggiante, secondo un'interpretazione estensiva della norma, sulla semplice equazione (: intervento del FITD/aiuto di Stato/*bail-in*) - ne convalida il principio secondo cui la misura preventiva e alternativa di un sistema di garanzia dei depositi, per sua natura e per gli scopi che esso si prefigge, non costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, a meno che la Commissione non dimostri *adeguatamente* che le autorità pubbliche esercitino un controllo effettivo sulle operazioni<sup>19</sup>.

In questa cornice contrapposta - e non senza suscitare una comprensibile eco di apprezzamento in quanto sancisce un importante punto fermo nell'interpretazione della nozione di aiuti nel settore bancario - si pone la sentenza della Corte di giustizia dello scorso marzo la quale, nel riconoscere il ruolo assegnato agli organismi nazionali nell'ambito del nuovo quadro di gestione delle crisi degli enti creditizi<sup>20</sup> definisce i principi secondo i quali un sistema di garanzia dei depositi nazionale può intervenire per risanamento degli istituti in dissesto senza violare il sistema regolatorio europeo sugli aiuti di Stato. Soprattutto, dalla sentenza emergono nuove possibilità per la

del ripristino della redditività a lungo termine dell'impresa - quanto l'assenza del 'principio di ripartizione degli oneri' per quanto riguarda i creditori subordinati, per i quali, non sarebbe stata effettuata la conversione o svalutazione dei prestiti, diversamente dagli azionisti.

<sup>19</sup> Al punto 59 della sentenza in commento, la Corte ha dichiarato, in ordine all'imputabilità di una misura allo Stato «[...] che essa non può essere dedotta dal solo fatto che detta misura sia stata adottata da un'impresa pubblica. Infatti, anche nel caso in cui lo Stato sia in grado di controllare un'impresa pubblica e di esercitare un'influenza determinante sulle sue operazioni, l'esercizio effettivo di tale controllo nel caso concreto non può essere automaticamente presunto. È altresì necessario verificare se si debba considerare che le autorità pubbliche abbiano avuto un qualche ruolo nell'adozione di tale misura». Per meglio comprendere, si rinvia alle sentenze del 16 maggio 2002, Francia/Commissione, C-482/99, EU:C:2002:294, punti da 50 a 52; del 23 novembre 2017, SACE e Sace BT/Commissione, C-472/15 P, non pubblicata, EU:C:2017:885, punto 34, e del 10 dicembre 2020, Comune di Milano/Commissione, C-160/19 P, EU:C:2020:1012, punto 46.

<sup>20</sup> Così come disegnato dal legislatore europeo con riguardo ai sistemi di garanzia dei depositi (*Deposit Guarantee Scheme - DGS*) a seguito delle direttive 2014/59/UE e 2014/49/UE. Cfr., Direttiva 2014/59/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 maggio 2014 che istituisce un quadro di risanamento e risoluzione degli enti creditizi e delle imprese di investimento e che modifica la direttiva 82/891/CEE del Consiglio, e le direttive 2001/24/CE, 2002/47/CE, 2004/25/CE, 2005/56/CE, 2007/36/CE, 2011/35/UE, 2012/30/UE e 2013/36/UE e i regolamenti (UE) n. 1093/2010 e (UE) n. 648/2012, del Parlamento europeo e del Consiglio. Direttiva 2014/49/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014 relativa ai sistemi di garanzia dei depositi (16G00038), attuata nel nostro ordinamento con d. lgs. n.30 del 15 febbraio 2016. Pubblicato in G.U. dell'8 marzo 2016.

gestione delle crisi delle banche italiane di ‘minore dimensione’, cui possono essere consacrate le misure preventive e alternative dei fondi di garanzia. Lo stesso Presidente del Consiglio ha avuto modo di ribadire che «*l’Italia [si batte] in sede europea per trovare una modalità per affrontare le crisi bancarie evitando una liquidazione atomistica ... [essa] lo ha fatto con successo presso la Corte di Giustizia Europea, la cui recente sentenza Tercas riapre la strada per l’uso di uno strumento nazionale nella gestione delle crisi di banche di ‘minore dimensione’*»<sup>21</sup>.

Una decisione, dunque, di grande rilievo che fornisce una diversa prospettiva di analisi del nuovo quadro normativo e che risulta destinata a orientare significativamente le future decisioni della Commissione in materia, consentendo di sviluppare strumenti utili e aprire rinnovati spazi di manovra per i fondi nazionali di garanzia dei depositi per lungo tempo considerati alla stregua di “aiuti”.

L’esperienza infatti ha evidenziato, soprattutto a seguito del modificato approccio europeo alla soluzione delle crisi bancarie, a far data dal 2013, ovvero subito dopo l’adozione del Regolamento 575/2013 (CRR) e della Direttiva 2013/36/UE (CRD IV), come i sistemi di garanzia dei depositanti potessero rappresentare - in misura strettamente speculare - soluzioni valide per la gestione delle criticità bancarie non sistemiche e garantire impatti meno traumatici sul sistema e sulla collettività<sup>22</sup>. Entrambi i provvedimenti, unitamente al coevo recepimento dalla direttiva DSGD<sup>23</sup>, con il loro

---

<sup>21</sup> Intervento del Presidente Giuseppe Conte al Senato del 12 aprile 2019.

Quest’impostazione supera la concezione europeista legata “alla taglia degli enti in dissesto” che aveva portato la disciplina comunitaria, in precedenza, a ritenere i meccanismi di risoluzione funzionalmente operanti con riguardo, in particolare, alle istituzioni finanziarie globali di rilevanza sistemica. Si rinvia più opportunamente per l’acutezza dei rilievi a BROZZETTI, «*Ending of too big to fail» tra soft law e ordinamento bancario europeo. Dieci anni di riforme*, Bari, 2018, 24 ss.

<sup>22</sup> Cfr., direttiva, recepita in Italia con il d.lgs. 24 marzo 2011, n. 49 che modifica pertanto l’art. 96-*bis* TUB e amplia il livello di copertura dei depositi. In questo nuovo contesto normativo si afferma, tra l’altro, il principio del c.d. “minor onere” traducibile, in buona sostanza, nel minor costo per il FITD.

Si vedano i commenti rispettivamente di BRESCIA MORRA, *Crisi bancarie e disciplina degli aiuti di Stato: un chiarimento importante dalla Corte di Giustizia*, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 2019, II, 275 ss.; STANGHELLINI, *Tutela dell’impresa bancaria e tutela dei risparmiatori*, in *Banca, Impresa e società*, 2018, 421 ss.; BOCCUZZI, *Towards a new framework for banking crisis management. The international debate and the Italian model*, in *Quaderni di Ricerca giuridica della Banca d’Italia*, 2011, 71 ss.

<sup>23</sup> Il recepimento dei principi posti da DSGD, avvenuto con il d.lgs. 15 febbraio 2016, n. 30 in conformità al quadro normativo ampiamente modificato da BRRD e dai due d.lgs. n.180 e 181 del 16 novembre 2015 di attuazione, ha comportato, rispetto alla disciplina in precedenza

complesso di principi e regole (straordinari, nell'insieme, in termini di rapidità ed efficienza per la gestione delle crisi degli intermediari) hanno finito con l'incidere tanto sulle modalità d'intervento (ampliandone il raggio d'azione) quanto sulla loro struttura organizzativa e sulla *governance*<sup>24</sup> - cui tuttavia ha fatto da contraltare, come la vicenda dimostra, un atteggiamento piuttosto miope da parte della Commissione Europea - vuoi anche per via di una posizione rigorosa assunta dall'Antitrust europeo sull'azione degli schemi di garanzia - condizionando inevitabilmente una stagione particolarmente delicata per la gestione critica dei bilanci degli enti creditizi italiani.

Dunque, ritornando alla recente pronuncia della Corte, si afferma nelle sue motivazioni che il Tribunale ha correttamente dichiarato l'insufficienza degli indizi presentati dalla Commissione in quanto da ritenersi non idonei a dimostrare un possibile esercizio di un'"influenza dominante", da parte delle autorità pubbliche sul Fondo, o l'esistenza di possibili incroci partecipativi. L'accertamento del Tribunale, secondo i giudici di Lussemburgo, avveniva sulla base dell'analisi di tutti gli indizi presi in considerazione dalla Commissione, collocati nel loro contesto, e quindi conformemente alla regolare applicazione del diritto dell'UE in materia di aiuti di Stato, indipendenza dei regolatori, normativa sui salvataggi delle aziende di credito, e, non ultima, di tutela del risparmio.

## **2. Le tappe essenziali della “vicenda” Tercas e l'interpretazione (errata) dell'art.107, par.1, TFUE**

La questione era sorta nel 2013, come riportato, quando la Banca Popolare di Bari manifestò l'intenzione a sottoscrivere un aumento di capitale riservato dell'istituto già commissariato a seguito d'irregolarità constatate dall'organo di vigilanza - a condizione che fosse eseguita un'analisi preliminare (*due diligence*) su tale banca.

Il 30 aprile 2012, su proposta della Banca d'Italia, il Ministro dell'Economia e delle Finanze decretava la messa in amministrazione straordinaria. Il commissario straordinario, pure in ragione dell'ingente deficit patrimoniale accumulato dalla banca, valutava, tra le diverse opzioni, la

---

riservata ai sistemi di garanzia, un significativo ampliamento del quadro normativo che ora dedica specifiche norme operative, contenute agli artt. 96-96-*quater*.4 del TUB.

<sup>24</sup> Si richiamano, a tal proposito, gli scritti di ARGENTATI, *I salvataggi di banche italiane e l'Antitrust europeo*, *op.cit.*, 106 ss.; BOCCUZZI, *La risposta europea alla gestione delle crisi bancarie*, in *Bancaria*, 2016, IV, 2-16.

disponibilità della Banca Popolare di Bari S.C.p.A. a intervenire a sostegno di Banca Tercas subordinando tale incremento capitale all'elisione totale delle passività riscontrate da parte del Fondo Interbancario di Tutela dei Depositi.

Tra le condizioni poste dalla Popolare di Bari per tale operazione vi era, infatti, la richiesta di copertura della posizione patrimoniale deficitaria della Tercas, nonché la realizzazione di una revisione dei conti della stessa. Alla luce di ciò, il FITD - in linea con le norme dell'ordinamento europeo, in particolare con quanto disposto dalla suddetta direttiva DGSD la quale non prescrive alcun divieto in ordine a interventi su base volontaria dei Fondi<sup>25</sup>, funzionali al superamento «*dello stato di dissesto o rischio di dissesto*»<sup>26</sup>, -

---

<sup>25</sup> Ai sensi degli artt. 83, 96, 96-*bis* e 96-*ter* del TUB, il FITD è un consorzio di diritto privato tra banche e di tipo mutualistico i cui organi rappresentano i suoi membri e non i pubblici poteri. Esso dispone della facoltà d'intervenire a favore dei suoi membri, non solo a titolo di garanzia legale dei depositi prevista in caso di liquidazione coatta amministrativa di uno dei suoi membri (intervento obbligatorio), ma anche su base volontaria, conformemente al suo statuto, se tale intervento consente di ridurre gli oneri che possono risultare dalla garanzia dei depositi gravante sui suoi membri (interventi facoltativi, tra cui l'intervento facoltativo di sostegno o preventivo). Per ulteriori riferimenti normativi, cfr., d. lgs. n.659/1996 rubricante "Recepimento della direttiva 94/19/CEE sui sistemi di garanzia dei depositi"; d. lgs. n.49/2011 "Attuazione della direttiva 2009/14/CE, che modifica la direttiva 94/19/CE, relativa ai sistemi di garanzia dei depositi per quanto riguarda il livello di copertura e il termine di rimborso".

<sup>26</sup> Cfr., d.lgs. 15 febbraio 2016, n.30 in attuazione della direttiva 2014/49/UE relativa ai Sistemi di garanzia dei depositi (DGSD) e art.

96-*bis* TUB. In particolare, ai sensi del *Considerando* n.16 della DGSD «*[un] SGD, ove consentito dal diritto nazionale, dovrebbe poter anche andare oltre la mera funzione di rimborso e utilizzare i mezzi finanziari disponibili per evitare il fallimento di un ente creditizio, onde evitare i costi di un rimborso dei depositanti e altri effetti negativi. [...] Tra l'altro, gli SGD dovrebbero essere dotati di sistemi e procedure appropriati per la scelta e l'esecuzione di tali misure, nonché il monitoraggio dei rischi affiliati. L'esecuzione di dette misure dovrebbe essere soggetta all'imposizione di condizioni all'ente creditizio comprendenti almeno una vigilanza più rigorosa del rischio e più ampi diritti di controllo per gli SGD. I costi delle misure adottate per evitare il fallimento di un ente creditizio non dovrebbero superare i costi di adempimento dei mandati statutari o contrattuali del rispettivo SGD per quanto riguarda la protezione dei depositi coperti presso l'ente creditizio o l'ente stesso*». Sui SGD, si vedano i numerosi contributi di MACCARONE, Presidente del FITD, tra cui *Il sistema di garanzia dei depositi nel contesto regolamentare europeo*, Relazione al Convegno "Meccanismo unico di Risoluzione: sfide ed opportunità per il sistema bancario italiano", Siena, 2016, 10 ss., reperibile all'indirizzo [www.disag.unisi.it](http://www.disag.unisi.it); *I fondi di garanzia dei depositanti come strumento di vigilanza*, in AA.VV., Scritti per Franco Belli, Atti del Convegno di Siena del 9-10 maggio 2013; *Sistema creditizio e finanziario: problemi e prospettive*, Pisa, 2014, 115 ss.; *I fondi di garanzia dei depositanti come strumento di gestione delle crisi*, in *Diritto della banca e del mercato finanziario*, n.4/2013, 610 ss.; *Sistemi di garanzia dei depositanti*, in *Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia. Commento al d.lgs. 1° settembre 1993*, n. 385, in BELLÌ - CONTENTO - PATRONI GRIFFI - PORZIO - SANTORO (a cura di), vol. II, Bologna, 2003, 1625 ss. Interessanti appaiono anche le considerazioni del Presidente del Fondo a seguito della sentenza

dopo averne verificato la convenienza economica, rispetto al rimborso dei depositanti di Banca Tercas, era quindi intervenuto nel 2014 mediante un'azione di risanamento in via preventiva, approvato dalla Banca d'Italia, con copertura delle perdite e concessione di garanzie<sup>27</sup>.

Fu subito rilevato comunque che l'intervento valutativo dell'organo di vigilanza (circa la congruità e l'idoneità a conseguire l'obiettivo proposto di stabilizzazione della banca e, quindi, di stabilità sistemica) benché conforme alle disposizioni dell'allora vigente art. 96-ter, co.1, lett. d) TUB, non sembrava aver tenuto conto delle incertezze relative all'assetto economico-patrimoniale dell'istituto creditizio - emerse dall'analisi preliminare sugli attivi di Tercas richiesta da BPB - né alle proporzioni degli oneri fiscali spettanti alla stessa Popolare di Bari e al FITD e che furono risolte poi con un arbitrato. Ciò nonostante, agli inizi di luglio 2014 fu deliberato, in occasione di un'Assemblea generale degli azionisti di Tercas, di coprire parzialmente le

---

della Corte di giustizia in cui si evidenziano i maggiori costi determinati dall'intervento restrittivo della Commissione, cosicché il salvataggio delle quattro Casse di Risparmio è costato una cifra di gran lunga superiore (4,8 miliardi) rispetto a quella ipotizzata utilizzando le risorse messe a disposizione dal FITD (2,2 miliardi). I costi, si fa inoltre notare, non sono stati minori per le vicende relative alle banche venete, a Banca Carige e a Monte Paschi (stimati in 20 miliardi di euro). In quest'ultimo caso la crisi dell'istituto senese è rimasta a lungo sospesa tra ricapitalizzazioni «di mercato» e l'alternativa dell'intervento diretto dello Stato, che si è infine realizzato attraverso lo strumento della ricapitalizzazione precauzionale. Per approfondimenti sullo strumento della ricapitalizzazione precauzionale nella vicenda della banca senese si veda GIUNTA - ROSSI, *Che cosa sa fare l'Italia. La nostra economia dopo la grande crisi*, Bari, 193 ss.; MECATTI (2017), *Il decreto salva risparmio*, in *Riv. diritto bancario*, 2017, n. 8, 1 ss. Per alcune riflessioni critiche si veda, inoltre, BEFANI, *Non performing loan, crisi bancarie e soluzioni di mercato: spunti di riflessione sulla compatibilità dell'intervento pubblico con il regime degli aiuti di Stato*, in *Il diritto dell'economia*, 2018, n. 2, 416 ss.

<sup>27</sup> Approvazione conforme all'art. 96-ter, co.1, lett. d) del TUB. Vale la pena ricordare che mentre il previgente art. 96-ter nel descrivere i poteri di controllo (anche autorizzatorio) della Banca d'Italia, faceva riferimento, per esempio, alla "tutela dei risparmiatori e alla stabilità del sistema bancario" - cui si accompagnava, in effetti, l'attribuzione di penetranti poteri anche di carattere ispettivo - l'attuale art. 96-ter abbandona, in gran parte, questa finalità e queste caratteristiche. Gli statuti dei singoli sistemi di garanzia, inoltre, rincaravano lo spettro di prerogative a favore di Banca d'Italia, riconoscendole un potere di intervento - seppur privo di voto - nelle riunioni dei rispettivi organi di governo; in tal modo il sistema di garanzia dei depositi diveniva un ulteriore strumento mediante il quale si esternalizzava la vigilanza di Banca d'Italia sugli enti bancari mediante lo stringente potere di indirizzo attribuito (tra l'altro) anche dal legislatore nazionale. Così MECATTI, *Commento sub art.96 tub*, in *Commentario al TUB*, in AA.VV. (a cura di), 2012, 763. Sulla natura giuridica degli interventi dei sistemi di garanzia dei depositanti, si rinvia più opportunamente a BRESCIA MORRA, *Nuove regole per la gestione delle crisi bancarie: risparmiatori vs contribuenti*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*, 2016, 279 ss.; ID., *Crisi bancarie e disciplina degli aiuti di Stato: un chiarimento importante dalla Corte di Giustizia*, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 2019, II, 247 ss.

perdite (tra l'altro azzerando il capitale e annullando tutte le azioni ordinarie in circolazione) e di aumentare il capitale mediante l'emissione di nuove azioni ordinarie riservate alla Banca Popolare di Bari<sup>28</sup>.

La Commissione europea nel dicembre 2015<sup>29</sup>, a conclusione di un'indagine approfondita sull'operato del Fondo condotta dall'Antitrust Ue, ritenne che esso costituisse un aiuto di Stato (cui l'Italia aveva dato esecuzione a favore della Popolare) *incompatibile e illegittimo* e ne ordinava il recupero. Inoltre, nonostante il Fondo fosse composto da risorse private, imputava comunque allo Stato italiano, in ragione dell'autorizzazione della Banca d'Italia (prima richiesta ai sensi del vecchio art. 96-ter TUB), le decisioni d'intervento e l'obbligatorietà per legge dei versamenti al Fondo<sup>30</sup>.

Una decisione per molti controversa, in quanto mutava radicalmente l'indirizzo rispetto ad una vicenda analoga sulla quale si era pronunciata già

<sup>28</sup> A seguito della revoca del regime di amministrazione straordinaria, avvenuta il primo ottobre 2014, la Banca Popolare di Bari, nominati i nuovi vertici di Banca Tercas, eseguiva due mesi dopo un nuovo intervento per aumentarne la dotazione di fondi propri per una somma pari a 500 mln di euro. A tale intervento ne seguiva un altro, pari a un ammontare pari a 135,4 mln di euro, nel marzo 2015 avente la medesima finalità.

<sup>29</sup> Si rinvia a decisione (UE) 2016/1208 della Commissione, del 23 dicembre 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.39451 (2015/C) (*ex* 2015/NN) cui l'Italia ha dato esecuzione a favore di Banca Tercas (GU 2016, L 203, pg.1).

<sup>30</sup> Data l'assimilabilità di tale sostegno a un intervento pubblico, esso dev'essere sottoposto necessariamente all'approvazione da parte della Direzione Concorrenza al pari di ogni misura che comporti l'impiego di risorse pubbliche, previa attenta valutazione dei 'piani di ristrutturazione' delle banche. Si rimanda, *ivi*, alla nota 18. Sull'argomento si è soffermata TRIVISANI, *Commento sub art.96-bis TUB*, in *Commentario al Testo Unico Bancario* in BONFATTI (a cura di), 2021, 598. L'a., a proposito della vicenda Tercas, mette in rilievo i diversi interventi della Commissione UE, la quale aveva indicato più volte al Governo italiano la compatibilità di interventi di sostegno, da parte di schemi di garanzia, purché tramite meccanismi a carattere volontario. In questa prospettiva, continua l'a., per la Commissione dell'Ue la partecipazione allo schema volontario e, conseguentemente, ai relativi interventi finanziari, deve provenire da un intervento del tutto volontario e tale schema non dev'essere legato ad alcun «mandato pubblico»; mentre le risorse finanziarie dello schema volontario devono essere addizionali a quelle obbligatoriamente versate allo schema di garanzia dei depositi. Soluzione questa che ha richiesto la riscrittura dell'art. 96-*quater*. rubricante «*interventi finanziati su base volontaria*» introdotto dal d.lgs. 15 febbraio 2016, n. 30 in recepimento della DGSD e che conseguentemente ha consentito di realizzare l'intervento a favore di Banca Tercas secondo l'indirizzo della Commissione. Lo «Schema volontario di intervento» è un'associazione non riconosciuta, la cui funzione, in base all'art. 44 dello Statuto del FITD, è quella di sostenere le banche aderenti per il loro risanamento nonché per il perseguimento della stabilità finanziaria del settore bancario nel suo complesso. La sua costituzione ha quindi rappresentato una soluzione per «aggirare» le restrizioni imposte al ruolo di sostegno nella ricapitalizzazione delle banche svolto dagli schemi obbligatori di garanzia dei depositi.



qualche tempo prima, approvando l'aiuto accordato dall'Italia alle banche pubbliche siciliane (Banco di Sicilia e Sicilcassa, giudicato compatibile con l'art. 87 del TCE)<sup>31</sup> e che ha gettato pesanti ombre sull'operato della Direzione Generale della Commissione allora presieduta da Margrethe Vestager.

Contrariamente a quanto sancito in precedenza la Commissione ha ritenuto si trattasse, nella vicenda Tercas, di contributi obbligatori (di natura parafiscale) per cui il sostegno erogato alla consorzata in dissesto fosse espressione di un mandato pubblico statale e, pertanto, passibile di essere considerato "risorsa statale" anche per effetto della funzione di coordinamento e di controllo rivestita dalla Banca d'Italia nel contesto dell'operazione, culminata nell'atto autorizzatorio quale indice dell'influenza pubblica decisiva ai fini dell'adozione di detta misura<sup>32</sup>.

Le ricadute di siffatta pronuncia sono state a dir poco dirompenti anche negli anni a venire, sia per quanto concerne la validità degli interventi preventivi funzionali a superare lo stato di crisi, così come riportato dalle disposizioni in materia<sup>33</sup>, sia sulle ragioni creditorie dei risparmiatori finendo, in buona sostanza, con il delegittimare il sostegno del Fondo sull'erroneo

---

<sup>31</sup> Cfr., Decisione della Commissione del 10 novembre 1999, notificata con il numero C(1999) 3865, 2000/600/CE, recante approvazione condizionata dell'aiuto accordato dall'Italia alle banche pubbliche Banco di Sicilia e Sicilcassa. Sul caso, si legga in dottrina, GRAMMATICO, *Sicilcassa: una morte annunciata. La svendita del sistema creditizio siciliano e la crisi delle banche in Italia*, Palermo, 1998, *passim*; ROTONDO - VATTERMOLI, *Aiuti di stato alle imprese bancarie in difficoltà*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2000, II, 271 ss.

<sup>32</sup> Riprendendo quanto già accennato precedentemente (v. nota 14) gli interventi finanziati su base volontaria da parte degli schemi di garanzia, non impiegano la dotazione finanziaria accumulata dallo schema in forza di quanto previsto dall'art. 96.1 del TUB. È importante ricordare che la istituzione di uno schema volontario all'interno del consorzio - su cui si fonda lo schema di garanzia obbligatorio - risponde proprio all'esigenza di segregare le disponibilità raccolte su base volontaria dagli interventi cui lo schema sarebbe per legge tenuto. A tale fine risponde il rinvio operato dalla disposizione in commento all'art. 96.1, co.5, TUB ove si prevede che la dotazione finanziaria costituisce un patrimonio autonomo, distinto a tutti gli effetti dal patrimonio del sistema di garanzia e da quello di ciascun aderente, nonché da ogni altro fondo istituito presso lo stesso sistema di garanzia. Dunque, un'affermazione del tutto contestabile nella misura in cui esso si riferisce al solo rimborso dei depositanti: la scelta sulla realizzazione o meno di interventi alternativi, come si è avuto modo di sottolineare, viene rimessa all'autonomia statutaria dei fondi stessi. Ancora in argomento TREVISANI, *Commento sub art.96-bis TUB, op.ult.cit.*, 597. Si rinvia, inoltre, ad alcune disposizioni dello Statuto del FITD (in specie Tit. II, artt.43 ss.) nella parte che prevede l'istituzione e la disciplina dello "schema volontario di intervento" in conformità alla norma in esame.

<sup>33</sup> In particolare, art. 11, par. 1-4 della direttiva 2014/49/UE, confluito nell'art. 96-*bis*, co. 1-*bis*, lett. *d*), art. 96-*bis*, co. 1-*quater* TUB e art. 17, co. 2, lett. *f*) del d. lgs. n.180/2015 letti in combinato disposto.

convincimento che si fosse in presenza di una misura straordinaria pubblica intrapresa a favore dell'istituto teramano.

È sufficiente ripercorrere le varie fasi della vicenda per comprendere come siffatta decisione della Commissione abbia infatti contribuito a destabilizzare la coerenza del quadro normativo di riferimento con inevitabili conseguenze (negative) sul contesto italiano in un momento di particolare delicatezza dell'ordinamento impegnato ad individuare ulteriori misure di intervento da parte del FITD a favore di alcune banche nazionali in crisi, come si è avuto modo di accennare in premessa.

Pertanto, accogliendo i ricorsi presentati dall'Italia, dalla Banca Popolare di Bari e dal Fondo, con il supporto dell'autorità di vigilanza, con sentenza del 19 marzo 2019, il Tribunale dell'Unione europea, ha annullato la decisione della Commissione - che peraltro non ha dimostrato, in modo *giuridicamente sufficiente*, il coinvolgimento pubblico - con la motivazione che le condizioni per qualificare l'intervento del Fondo come aiuto di Stato non erano soddisfatte né per addebito allo Stato italiano né per eventuale finanziamento mediante risorse statali.

Il Tribunale, in merito ai rilievi sollevati dalla Commissione<sup>34</sup>, ha ritenuto correttamente che gli interventi del FITD oggetto della controversia sono stati protesi alla tutela di interessi di natura privata delle banche consorziate e ciò emerge dalla mancanza di legami (organici e autorizzativi) tra il FITD e la Banca d'Italia, essendo l'autorizzazione, *ex art. 96-ter TUB*, un mero atto volto all'accertamento della sussistenza della 'sana e prudente gestione' - traducibile nella valutazione dei requisiti richiesti per svolgere l'attività statutaria e nella conseguente ammissione all'operatività del mercato - dunque privo di natura vincolante, tant'è che il FITD ha facoltà di non dare esecuzione agli interventi autorizzati e «... *prevedere* [liberamente] *ulteriori casi e forme d'intervento*»<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> Con l'impugnazione dinnanzi alla Corte di Giustizia dell'Ue (Causa C-425/19 P) (2019/C238/17) in data 29 maggio 2019, avverso la sentenza del Tribunale UE 19 marzo 2019, la Commissione ha chiesto l'annullamento della sentenza del Tribunale e respingimento dei ricorsi in primo grado nella misura in cui essi contestano che la decisione controversa dimostri la sussistenza dei requisiti dell'imputabilità allo Stato delle misure in esame e del loro finanziamento tramite risorse statali. Inoltre, chiede il rinvio della causa dinanzi al Tribunale ai fini dell'esame dei restanti motivi di ricorso in primo grado, riservando le spese dei procedimenti in primo grado e in impugnazione. Cfr., GUUE del 15 luglio 2019 (C238/13).

<sup>35</sup> Cfr., art. 96-*bis*, co. 1, TUB. Facendo proprie le giuste osservazioni di autorevole dottrina si tratterebbe nel caso di Banca d'Italia, nell'ambito del procedimento di riconoscimento, dell'esercizio di un potere di conformazione del contratto associativo e dello statuto nonché dei regolamenti interni al fine di assicurare l'idoneità dell'ente a perseguire correttamente ed efficacemente la propria missione.

Preliminarmente, il Tribunale chiarisce che per configurarsi l'ipotesi d'intervento «mediante risorse statali», ai sensi dell'art. 107, par. 1, del TFUE, occorre la sussistenza di due condizioni distinte e cumulative, ovvero l'imputabilità allo Stato e la concessione di denaro pubblico. Ora a parere dell'Organo giurisdizionale europeo, quanto al primo presupposto, non ci sono indizi sufficienti a far ritenere l'intervento concesso da un ente privato (Fondo) il risultato dell'influenza o del controllo effettivo delle autorità pubbliche e che anzi l'onere della prova sarebbe spettato alla Commissione, la quale «non poteva, nel caso di specie, basarsi sull'improbabilità di una mancanza di influenza e di controllo effettivo da parte delle autorità pubbliche sull'ente privato erogatore dell'aiuto ma che, al contrario, in una situazione del genere, tale istituzione era ancor più tenuta a esporre e suffragare "indizi sufficienti" per stabilire che la misura di aiuto in questione era stata adottata sotto l'influenza o il controllo effettivo delle autorità pubbliche e che, pertanto, tale misura era imputabile allo Stato» (n. 67 della sentenza). Cioché la stessa Commissione non è stata in grado di dimostrarne in concreto il coinvolgimento nell'adozione della misura in favore di Tercas sussistendo invece numerosi elementi indicativi del fatto che il FITD avesse agito in modo autonomo<sup>36</sup>.

Ipotesi questa suffragata anche da una certa confusione di categorie giuridiche attorno all'espressione «mandato pubblico» che, come si avrà modo di precisare meglio nel prosieguo, non attiene al «[...] tipo di intervento riconducibile al genus degli aiuti di Stato»<sup>37</sup> quanto piuttosto alla modalità di impiego delle risorse del Fondo per il rimborso dei depositi protetti (ex art. 96-bis.1 TUB). Tale funzione - ritenuta primaria dallo stesso legislatore speciale - viene definita tipicamente di «mandato pubblico» del sistema di

---

Così ANTONUCCI, Commento *sub* art.93-bis in AA. Vv., *Commentario al TU delle leggi in materia bancaria e creditizia* diretta da CAPRIGLIONE, Milano, 2018, tomo II, 1335 ss.

<sup>36</sup> Il Fondo è un consorzio di diritto privato che agisce sulla base del suo statuto, per conto e nell'interesse delle consorziate. Gli organi direttivi, eletti dall'Assemblea generale del Fondo, sono composti esclusivamente da rappresentanti delle banche consorziate.

<sup>37</sup> Tale considerazione è stata avanzata da AMOROSINO, *La Commissione europea e la concezione strumentale di "mandato pubblico" (a proposito del "caso FITD/Tercas" - Sentenza del Tribunale UE 19 marzo 2019)*, in *Diritto della banca e del mercato finanziario*, 2019, vol. XXXIII, n. 2, 365. Sul tema precedentemente, BUZZACCHI, *Il fondo interbancario nel caso Tercas e la tutela del risparmio: mandato pubblico o privato?*, *op.cit.*, 280 ss. (in particolare, 289) allorché l'a. afferma testualmente «[...] ciò non toglie che l'interesse dei soggetti privati potrebbe finire per coincidere con il più ampio interesse pubblico: ma tale eventualità non può costituire un'indicazione del coinvolgimento dei poteri pubblici, e dunque del mandato pubblico che sarebbe attribuito dalla normativa italiana».

garanzia posto che alla natura obbligatoria<sup>38</sup> del rimborso dei depositi corrisponde un diritto, di eguale portata, in capo ai depositanti<sup>39</sup> che escluderebbe, *ipso iure*, ogni coinvolgimento della Banca d'Italia nell'intervento di sostegno, limitandosi la stessa ad esercitare esclusivamente il suo ruolo di autorità di vigilanza, ai sensi dell'art. 5 del TUB<sup>40</sup>.

Con riferimento poi alla seconda condizione per cui si può ritenere sussistente un aiuto di Stato, cioè un finanziamento mediante risorse statali, il Tribunale aveva rilevato, a tal riguardo, che l'intervento del FITD traeva origine da una proposta presentata inizialmente dalla BPB, e ripresa successivamente da Tercas, conformemente allo statuto del Fondo, utilizzando risorse fornite dalle banche membri di quest'ultimo, e nell'interesse dei partecipanti, poiché l'aiuto risultava meno oneroso rispetto all'attuazione della garanzia legale a favore dei depositanti della banca in caso di sottoposizione a procedura della crisi.

Con impugnazione del 29 maggio 2019, la Commissione europea presentava ricorso in appello contro la sentenza dei giudici del Tribunale, censurando, in primo luogo, tale decisione in ordine alla violazione dell'art.

<sup>38</sup> È di tutta evidenza come al di fuori di tale ambito (*i.e.*, intervento obbligatorio), il FITD non agisca in esecuzione di un mandato pubblico imposto dalla normativa italiana. Pertanto, gli interventi di sostegno a favore di Tercas non hanno avuto finalità diversa da quella derivante da detto sistema di garanzia dei depositi in caso di liquidazione coatta amministrativa e non costituiscono l'esecuzione di un mandato pubblico.

<sup>39</sup> Per ulteriori riflessioni si veda TREVISANI, *Commento sub art.96-bis TUB, op.cit.*, 566, riferendosi anche alla definizione, talvolta ricorrente, di "diritto d'indennizzo".

<sup>40</sup> Infatti, la Banca d'Italia nell'autorizzare tali aiuti si limita a un controllo della loro conformità con il quadro normativo a fini di vigilanza prudenziale escludendo, per tale via, ogni possibile imposizione al Fondo d'intervenire come è stato nel caso del sostegno a Banca Tercas. Nella vicenda, tra l'altro, i delegati della Banca d'Italia che assistevano alle riunioni degli organi direttivi del FITD hanno avuto un ruolo puramente passivo di meri osservatori senza diritto di voto o ruolo consultivo. Infine, l'intervento dell'organo di vigilanza nei negoziati tra il FITD, la BPB e il commissario straordinario della banca in liquidazione è stato solo espressione di un dialogo legittimo e regolare con l'autorità di vigilanza, senza che quest'ultima abbia avuto un impatto sulla decisione del FITD d'intervenire a suo favore, esercitando un'ipotetica 'influenza dominante' su tale consorzio. Dunque, è lecito ritenere che l'autorizzazione dell'intervento da parte della Banca d'Italia si inserirebbe nel contesto delle sue ordinarie funzioni di tutela della stabilità e del risparmio, essendo in buona sostanza «una misura di ratifica limitato a un controllo formale a posteriori di un atto di natura privata». Inoltre, i contributi dei membri relativi all'intervento non sarebbero né imposti, né controllati, né a disposizione dello Stato. Benché i membri del consorzio siano obbligati a contribuire al rimborso dei depositi, nessuna norma o atto amministrativo imporrebbe loro di contribuire all'intervento. Il carattere obbligatorio di tali contributi discende solamente dallo statuto e dalle decisioni del FITD. Per una più ampia disamina, si rinvia a BUZZACCHI, *Il fondo interbancario nel caso Tercas e la tutela del risparmio: mandato pubblico o privato?*, *op.ult.cit.*, 280 ss.

107, par. 1, TFUE. Il Tribunale, secondo parte istante, avrebbe proceduto in modo atomistico all'esame e alla valutazione degli indizi prodotti dalla stessa Commissione, senza considerarli nel loro insieme e facendo astrazione del più ampio contesto in cui essi s'inquadrano; inoltre, sull'onere della prova riteneva viziati i presupposti richiesti al fine di determinare la sussistenza dei requisiti dell'imputabilità e delle risorse statali. In secondo luogo, le conclusioni del Tribunale erano supportate da gravi inesattezze materiali relative ai fatti e all'interpretazione del diritto italiano rilevante che per la Commissione risultavano, in modo manifesto, dagli atti di causa<sup>41</sup>.

### 3. Qualche nota di commento

Dunque, una sentenza storica, quella della Corte di Giustizia, che chiude (ma solo in parte) una pagina molto difficile per la gestione delle crisi bancarie nell'Unione europea e che riabilita il ruolo del Fondo di garanzia statale quale valido strumento di prevenzione contro possibili interventi risolutivi dell'organo di controllo.

Ma che, è bene precisare, non inaugura un nuovo indirizzo giurisprudenziale - dovendole piuttosto riconoscere un carattere eminentemente tecnico e fattuale, limitato a constatare il corretto operato del Tribunale (correttezza dei criteri giuridici nella valutazione dei fatti e degli elementi di prova) e a far proprio il ragionamento logico-giuridico del medesimo<sup>42</sup>. Pur avendo certamente il merito di precisare le maglie dell'onere probatorio, ovvero dell'obbligo di provare in modo *giuridicamente adeguato* il coinvolgimento pubblico in situazioni particolarmente spinose, come quella delineata dal caso Tercas, laddove la misura in questione è adottata da un ente privato, di regola non sottoposto al controllo dello Stato.

Riprendendo le note critiche già esposte in premessa è opportuno, prima di affrontare le conclusioni cui pervengono i giudici di Lussemburgo, richiamare due questioni che, sullo sfondo della vicenda, fanno da cornice.

---

<sup>41</sup> Con l'impugnazione dinnanzi alla Corte di Giustizia dell'Ue (Causa C-425/19 P) (2019/C 238/17) in data 29 maggio 2019, avverso la sentenza del Tribunale UE 19 marzo 2019, la Commissione ha chiesto l'annullamento della sentenza del Tribunale e respingimento dei ricorsi in primo grado. Inoltre, chiede il rinvio della causa dinanzi al Tribunale ai fini dell'esame dei restanti motivi di ricorso in primo grado, riservando le spese dei procedimenti in primo grado e in impugnazione. Cfr., GUUE del 15 luglio 2019 (C 238/13).

<sup>42</sup> Si veda, in tal senso, la sentenza del 18 gennaio 2017, Toshiba/Commissione, C-623/15 P (non pubblicata), EU:C:2017:21, punto 39 e giurisprudenza ivi citata.

Innanzitutto, il contesto legislativo di riferimento, già accennato nelle pagine precedenti, per cui è stata chiamata a decidere la Corte in merito alla sentenza impugnata poi respinta. I giudici hanno ritenuto che la posizione della Commissione, all'epoca della vicenda Tercas si collocasse nell'ambito, più generale, di delicata transizione normativa a seguito dell'introduzione della *BRRD*, spingendo la stessa a cambiare il tradizionale approccio conforme alla giurisprudenza della Corte.

La direttiva aveva posto a regime - in modo piuttosto astratto e precipitoso - un articolato strumentario d'interventi di risoluzione e inedite regole europee di gestione delle crisi (in particolare *bail-in* e *burden sharing*) andando a colpire, in modo retroattivo, tutti gli strumenti finanziari già emessi: l'inevitabile preclusione degli interessi di molti risparmiatori (ignari del nuovo regime) sintetizzano in maniera efficace e, allo stesso tempo, drammatica, i motivi per cui le ricadute della sentenza del 2015 abbiano segnato una delle pagine più buie della storia bancaria recente.

In questa cornice, per inciso, l'Organo di governo assume un ruolo "nuovo" di autorità preminente, avendo la possibilità di esprimersi, in modo risolutivo, su molte decisioni legate alle crisi in rispetto soprattutto ai principi ordinamentali in materia di concorrenza.

L'altra, legata ad una sovrapposizione terminologica e ad una certa confusione concettuale di categorie giuridiche, dalle quali ha preso le mosse il giudizio della Commissione Europea nell'ascrivere (strumentalmente) l'intervento del *FITD* nell'ambito di una 'funzione di pubblico interesse'.

Sotto tale profilo si ritiene che l'ampliamento della tipologie di soggetti (sottoponibili) a 'influenza dominante' pur nel clamore suscitato per aver portato la Commissione a distorcere la natura e la funzione stessa svolta dal sistema di garanzia (peraltro facilmente rinvenibile sulla base della chiara normativa di riferimento), riproponga questioni (mai sopite) in relazione al complesso e politicamente delicato tema degli aiuti di Stato che necessariamente qui si tralascia di approfondire per evidente economicità di trattazione.

Poste le premesse, dunque, una riflessione che subito segue alla lettura della pronuncia del Giudice dell'Unione - ponendo fine ad un contenzioso a lungo istauratosi tra la Commissione e il sistema giurisdizionale dell'UE - prende spunto da più angolazioni giuridiche e investe in maniera coordinata tanto la necessità di rinvenire il coinvolgimento dello Stato italiano nella misura di sostegno sulla base di elementi probanti di valutazione e non su un generico criterio d'imputabilità, quanto l'individuazione della natura e della funzione del FITD (alla luce dello statuto e della disciplina del TUB) da cui

poi far discendere l'eventuale esclusione della provenienza pubblica dell'intervento erogato dal Fondo stesso.

Com'è evidente, queste considerazioni per la loro ampia portata travalicano i ristretti ambiti della vicenda per andare a riguardare più nello specifico «*la corretta formazione dello strumento offerto dal Fondo ex art. 96 TUB per le emergenze (più o meno) a venire*»<sup>43</sup>.

Dunque la sentenza, riprendendo i principi già enunciati dal Tribunale del 2019, giunge ad un'interpretazione più autentica dell'art. 107 TFUE tracciando così una prospettiva nuova per i futuri interventi della Commissione in tema di aiuti di Stato alle banche. E lo fa soprattutto riabilitando, rispetto alle posizioni precedenti, l'intervento fattivo dei Fondi di garanzia nelle procedure di gestione delle crisi bancarie: un ruolo importante svolto molto spesso, nel corso di questi ultimi anni in Italia, attraverso interventi anticipati, rispetto al previsto rimborso dei depositanti, con modalità "alternative" (finanziamenti, garanzie, acquisizione di partecipazioni e, non di rado, ricapitalizzazioni o cessioni di attività o passività) in vista del ritorno *in bonis* della banca o, quanto meno, della conservazione del suo complesso aziendale.

Si è fatto invero notare dai Giudici dell'Unione che l'autonomia di tali interventi di sostegno emerge sulla base di un duplice ordine di ragioni indicati, nello specifico, all'art. 29, co. 1, FITD. La prima di natura sostanziale in quanto il raggiungimento dell'esclusivo interesse (privato) delle banche aderenti in difficoltà evita il (probabile) più oneroso rimborso dei depositanti; l'altra reputazionale (e di rischio di panico tra i depositanti) dal momento che la finalità (pubblica) del Fondo è quella di prevenire i rischi (anche finanziari) per la stabilità del sistema creditizio derivanti dalla crisi di un ente consorziato. Una convergenza d'interessi che tuttavia - e diversamente da quanto asserito dalla Commissione nella sua controversa sentenza del 2015<sup>44</sup> - esclude ogni presumibile identificabilità tra di essi non potendosi ritenere il Fondo qualificabile come 'incaricato di pubbliche funzioni' né quale 'esercente di pubblici servizi'. Invero ove gli interventi del FITD sono subordinati all'effettiva esistenza di prospettive di risanamento della banca in difficoltà e ad un costo prognosticamente inferiore rispetto all'obbligo legale di rimborso diretto dei depositi, è ovvio che l'interesse tutelato è principalmente quello delle banche e non già quello generale della stabilità finanziaria e, dunque, della tutela del risparmio, dirimendo ogni dubbio circa una possibile commistione tra configurazione privatistica e

---

<sup>43</sup> L'espressione riportata è di DOLMETTA - LENTINI, *La Corte di Giustizia sul caso Tercas. Primi scenari*, op.cit., 3.

<sup>44</sup> Decisione della Commissione del 23 dicembre 2015, relativo all'aiuto di Stato SA. 39451 (2015/C), cit.

regolamentazione eteronoma di tipo pubblicistico a fondamento degli interventi del FITD nel caso Tercas.

In questo senso il dubbio che le risorse del Fondo possano (anche per il futuro) rimanere intrappolate nelle “maglie” di un coinvolgimento da parte dello Stato, finendo con il costituire una sorta di recipiente in cui travasare delle risorse pubbliche, risulta fugato non solo dagli stessi principi statutari e normativi di tale consorzio, quanto dalla circostanza di diritto che la Banca d'Italia, ai sensi dell'art. 93-ter TUB, valuta la praticabilità e le modalità dell'intervento di sostegno (previa tempestiva comunicazione da parte del Fondo) e degli atti di maggior rilievo relativi all'esercizio delle sue funzioni. Ora proprio questa interlocuzione fisiologica tra i due soggetti aveva innescato nell'*iter* argomentativo della Commissione la tesi dell'imputazione ad una decisione pubblica dell'intervento del FITD.

L'attuale formulazione dell'articolo summenzionato (ad opera del d. lgs. n. 30/2016) che elimina ogni riferimento all'atto autorizzatorio (diversamente da quella originaria all'epoca del caso della Banca Tercas) supererebbe in radice ogni possibile *funzionalizzazione pubblicistica* del sistema di garanzia.

Quest'ultima considerazione viene in rilievo in quanto l'intero impianto decisorio dei giudici della Corte di Giustizia europea riposa essenzialmente sulla formulazione dell'inesistenza di un «*mandato pubblico*» di tutela dei depositi quale fondamento della pretesa sottoposizione dei sistemi di garanzia al potere direttivo dell'organo di vigilanza<sup>45</sup>.

Tuttavia, la recentissima sentenza del 2021 non “archivia” la qualificazione strumentale di tale intervento di sostegno - nonostante delinei con chiarezza il ruolo del Fondo nella vicenda - lasciando trasparire, tra le pieghe della motivazione, una certa ambiguità di fondo laddove si ritiene non del tutto scontato che una misura presa da un sistema di garanzia dei depositi non possa mai essere qualificata come aiuto di Stato. Infatti si recita nel giudizio «[...] *tale qualificazione resterebbe possibile, ma dipenderebbe dalle*

---

<sup>45</sup> Secondo l'interpretazione della Corte l'origine pubblica dei fondi utilizzati non è l'elemento qualificante dell'intervento quale aiuto di Stato, atteso che ciò che rileva è l'imputabilità della decisione a quest'ultimo. In tal senso, assumerebbe rilevanza non necessariamente il rapporto organico o di controllo tra «pubblica autorità e ente erogatore» quanto piuttosto il «grado di influenza» esercitabile dall'autorità amministrativa, sul quale grado la Commissione Europea strenuamente cercava di corroborare, attraverso circostanze fattuali ed episodi, di per sé banali, ma che militavano nel senso che il fondo era in realtà *longa manus* della Repubblica Italiana. Al riguardo, DE GIOIA - CARABELLESE, *Crisi bancarie e aiuti di Stato. La sentenza Tercas: Brussels versus Italy?*, in *OIDU*, 2019, n. 4, 694 ss.



*caratteristiche del sistema di garanzia dei depositi e della misura in questione»* (n. 78).

Vale la pena incidentalmente di notare che nell'ambito di detta sentenza benché la questione, circa la natura del FITD, resti tutto sommato più in ombra - avendone comunque accerti, senza possibilità di smentita, tanto la natura negoziale della sua costituzione e l'ampia autonomia decisionale, quanto il carattere non pubblico ma consortile delle risorse utilizzate - rispetto al tema centrale dell'imputabilità delle misure controverse alle autorità italiane<sup>46</sup>, sembrerebbe adombrarsi sullo sfondo un'altrettanta preoccupazione - rinviabile, nello specifico, ai paradigmi concettuali propri del diritto *antitrust* - legata al fatto stesso che il consorzio di salvataggio (FITD), costituito su base volontaria, agirebbe in modo ampiamente discrezionale, senza dover rispettare il vincolo del 'minor onere' e, dunque, senza la giustificazione formale dell'obbligatorietà legale dell'intervento, di cui, del resto, ne riproduce (pedissequamente) le caratteristiche del suo schema tradizionale<sup>47</sup>.

La nota critica è che paradossalmente i sistemi di garanzia volontari darebbero spazio a "pratiche facilitanti" con il rischio di scambio d'informazioni e dati sensibili tra i consorziati che ben potrebbe favorire, o comunque dar luogo, ad accordi illeciti attuabili secondo le logiche spartitorie o del più generale voto di scambio<sup>48</sup>, portando la questione sul terreno ancor più scivoloso delle possibili distorsioni al regime di libera concorrenza.

Ancora una volta si aprirebbe una prospettiva sull'endemico conflitto tra le ragioni della concorrenza e quelle della stabilità, che caratterizza il settore creditizio.

Giungendo poi alla seconda riflessione scaturita sulla base della lettura della pronuncia, più perigliosa risulta essere la questione (non nuova per la verità) dell'imputazione alla Commissione di una responsabilità (*extracontrattuale*), ex art. 340, co. 2, del TFUE, conseguente al suo intervento restrittivo nel caso Tercas<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> Come peraltro evidenziato da autorevole dottrina, DOLMETTA - LENTINI, *La Corte di Giustizia sul caso Tercas. Primi scenari, op.ult.cit.*, 4 ss.

<sup>47</sup> Si rinvia più opportunamente a SCIPIONE, *Aiuti di Stato, crisi bancarie e ruolo dei Fondi di garanzia dei depositanti*, in *Giur. comm.*, 2020, I, 184 ss.

<sup>48</sup> Solitamente, è dato notare, che nei programmi di *compliance* antitrust, adottati dagli enti creditizi, è raro trovare disposizioni o cautele atte a prevenire o mitigare simili rischi potenziali. Segue lo stesso percorso logico e argomentativo anche CLARICH, *Sostegno pubblico alle banche e aiuti di Stato*, in *Giur. comm.*, 2017, I, 702 ss.

<sup>49</sup> Tra tutti, si cita BARATTA, *La responsabilità aquiliana dell'Unione europea*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2013, n. 3, 513 ss.

Che si tratti di un aspetto giuridicamente complesso non v'è dubbio soprattutto ove si consideri che a mente non esiste alcun caso di accoglimento di ricorso con riferimento a profili di illegittimità sostanziale che abbia interessato un'istituzione dell'Unione europea, nonostante l'art. 340, co. 2, TFUE reciti testualmente «[l'Unione] deve risarcire, conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri, i danni cagionati dalle sue istituzioni o dai loro agenti nell'esercizio delle loro funzioni».

La Corte di Giustizia, nell'emettere la sentenza, lascia irrisolto l'approccio al problema, segno evidente della difficoltà di addivenire all'identificazione delle misure di "costrizione" così come indicate dall'art. 266 TFUE.

Giova ricordare che una tale misura costringiva presuppone a monte la configurabilità delle condizioni oggettive della responsabilità essendo ad essa subordinata. In altre parole, come più volte precisato nella giurisprudenza della Corte<sup>50</sup>, il danno supposto «[...] deve derivare in maniera sufficientemente diretta dal comportamento illegittimo delle istituzioni» tale da dimostrare il nesso di causalità tra esso e il comportamento dell'istituzione<sup>51</sup> che nella vicenda della Banca Tercas sarebbe stato del tutto accertato dai ritardi nell'operazione di acquisizione - con oneri senza dubbio maggiori in termini di svalutazione dei crediti deteriorati - causati dalla decisione avversa della Commissione.

Ora data l'ampiezza del danno, e sue conseguenti ricadute sulla sfera giuridica dei soggetti interessati, ci si attendeva da parte dei Giudici di Lussemburgo, nel coro generalizzato di pretese ristoratorie di azionisti e obbligazionisti investiti dalla vicenda, il tempestivo esperimento dell'azione risarcitoria nei confronti dell'istituzione europea.

Purtuttavia, il riconoscimento dell'illegittimità del comportamento tenuto dalla Commissione da parte della Corte non ha portato la stessa a rinvenire gli estremi della «violazione grave e manifesta nell'ambito dell'azione di danni» intendendo per essa «un travalicamento manifesto e grave, da parte dell'istituzione interessata, dei limiti imposti al suo potere discrezionale [in

---

<sup>50</sup> Tra le tante, Corte giust., 4 ottobre 1979, cause riunite 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 e 45/79, Dumortier e a./Consiglio, punto 21; 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, punto 218; 3 maggio 2018, C-376/16 P, EUIPO/European Dynamics Luxembourg e a., punto 91. V. anche 13 dicembre 2018, cause riunite C-174/17 P e C-222/17 P, Unione europea/ASPLA e Armando Álvarez, punto 23.

<sup>51</sup> Cfr., Corte giust., 25 febbraio 2021, causa C-615/19 P, Dalli/Commissione, punto 41; 13 dicembre 2018, causa C-150/17 P, Unione europea/Kendrion, punto 117; 6 settembre 2018, causa C-346/17, Klein/Commissione, punto 60; 19 aprile 2012, Artegoda/Commissione, causa C-221/10 P, punto 80; 10 luglio 2003, causa C-472/00 P, Commissione/Fresh Marine, punto 25.

materia di concorrenza]»<sup>52</sup>. Il che *mutatis mutandis* equivale a dire che pur essendo la violazione addebitabile alla Commissione nel caso di specie, questa non potrebbe considerarsi “grave e manifesta” tale da intentare un’azione risarcitoria per i danni cagionati.

Una prospettiva giuridica questa - ribadendo quanto sopra sostenuto - che «...si lega inscindibilmente alla dialettica, particolarmente avvertita nel bancario, tra concorrenza e stabilità. Dialettica che si acuisce proprio con riguardo al salvataggio delle imprese bancarie in crisi» e che «[finisce] per disperdere risorse preziose, comunque»<sup>53</sup>.

Volendo dunque trarre le fila delle considerazioni fin qui esposte è del tutto evidente che siamo di fronte ad un ennesimo capitolo della vicenda, quello affidato alla decisione della recentissima Corte di Giustizia che, lungi dal considerarsi definitivo, muove nella direzione di futuri (e auspicabili) provvedimenti giurisdizionali risolutivi. E ciò palesemente traspare dalla dichiarata volontà della Popolare di Bari - oggi controllata da Mediocredito Centrale insieme al FITD - d’intentare una causa per risarcimento danni a seguito della decisione presa della Corte Ue.

Del caso Tercas, con tutta probabilità, si sentirà ancora parlare e non solo nelle aule giudiziarie europee.

---

<sup>52</sup> A tal riguardo, è noto che le conferenti nome del Trattato riservino alla Commissione un ampio potere discrezionale nell’esercizio delle sue funzioni. Come ricordato da certa letteratura in argomento tale circostanza risulta particolarmente evidente nel ruolo esecutivo che è attribuito alla Commissione nel diritto della concorrenza dell’Unione e, ancor più nello specifico, nell’applicazione dell’art. 107 TFUE. L’ampiezza del margine di valutazione discrezionale, nell’ambito della disciplina della concorrenza tra Stati, si afferma «*consente alla Commissione di assumersi la responsabilità di decisioni indispensabili al corretto funzionamento del mercato interno, ma che, in ogni caso, incidono “negativamente” sulla sfera giuridica dei soggetti interessati (i beneficiari dell’aiuto, in caso di dichiarazione di incompatibilità; i concorrenti, qualora la valutazione sia invece nel senso della compatibilità)*». Così, CIRCOLO, *Gli aiuti di Stato nel settore bancario e l’affaire Tercas: quando finisce la discrezionalità e quando inizia la responsabilità*, op.cit., 202. Specificatamente sul punto, Corte giust., 10 settembre 2019, causa C-123/18 P, HTTS Hanseatic Trade Trust & Shipping GmbH/Consiglio, punto 33. V. anche 23 marzo 2004, causa C-234/02 P, Mediatore europeo/Lamberts, punto 49; 4 aprile 2017, causa C-337/15 P, Mediatore europeo/Claire Staelen, punto 31.

<sup>53</sup> La considerazione è di SARTORI, *Prospettive dopo Tercas*, in *Riv. Diritto Bancario*, 2021, 2.



**LA CESSIONE DI CUBATURA AL VAGLIO DELLE SEZIONI UNITE<sup>o</sup>****Matteo Buccellato***Dottore Magistrale in Giurisprudenza*

CASSAZIONE CIVILE, Sez. Unite, 9 giugno 2021, n. 16080 – Pres. Tirelli – Rel. Stalla.

*Negoziò di cessione di cubatura - Natura giuridica - Conseguenze in tema di imposte.*

*La cessione di cubatura, con la quale il proprietario di un fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto: - immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale; - non richiedente la forma scritta ad substantiam ex art. 1350 c.c.; - trascrivibile ex art. 2643, n. 2 bis c.c.; - assoggettabile ad imposta proporzionale di registro come atto 'diverso' avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale ex art. 9 Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 nonché, in caso di trascrizione e voltura, ad imposta ipotecaria e catastale in misura fissa ex artt. 4 Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990 e 10, comma 2, del medesimo d.lgs.*

---

<sup>o</sup>Saggio sottoposto a double-blind peer review.

1. La cessione di cubatura è un negozio soggetto ad un'imposta proporzionale di registro con aliquota pari al 3%, configurandosi ai fini fiscali quale atto "diverso" avente per oggetto una prestazione a contenuto patrimoniale, non potendosi riconoscere natura reale al diritto edificatorio<sup>1</sup>. È questa la conclusione a cui sono di recente pervenute le Sezioni Unite della Cassazione<sup>2</sup>, con una pronuncia che ha fatto chiarezza sul tema della cessione di cubatura, fornendone una lettura fiscalmente orientata che possa rivelarsi coerente con la questione civilistica della natura giuridica dell'atto traslativo.

La controversia trae origine da un trasferimento di volumetria concluso tra due privati nel Comune di Latina. Una delle parti aveva stipulato con l'ente locale una convenzione a fronte della quale si era vista attribuire un'ampia disponibilità di cubatura compensativa, parte della quale successivamente trasferita ad un terzo, con l'impegno del cedente a prestare ogni consenso necessario affinché il cessionario potesse ottenere dall'Amministrazione comunale il permesso di costruire "maggiorato" dal *quantum* volumetrico oggetto del negozio.

L'Agenzia delle Entrate emetteva un avviso di liquidazione ritenendo l'operazione traslativa soggetta a tassazione in misura proporzionale sia per l'imposta di registro (pari all'8%<sup>3</sup>), sia per quella ipotecaria e catastale (pari, rispettivamente, al 2% ed all'1%<sup>4</sup>). La Commissione Tributaria Provinciale di Latina annullava tale avviso, considerando la cubatura priva di qualsiasi assimilabilità ad un diritto reale e per questo tassandone la traslazione con la sola imposta di registro con aliquota al 3%, in ossequio all'art. 9 Tariffa Parte I allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale semplice prestazione a contenuto patrimoniale. Tuttavia, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio sconfessava l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, ribadendo l'intrinseca

---

<sup>1</sup> In tal senso l'art. 9 Tariffa Parte I allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per il quale: «*Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale: 3%*».

<sup>2</sup> Cass. Sez. Un., 9 giugno 2021, n. 16080, in *Diritto & Giustizia*, 2021, 10 giugno (con nota di CORRADO).

<sup>3</sup> Attualmente l'aliquota è al 9%. In tal senso si veda l'art. 1 Tariffa Parte I allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per cui: «*Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi: 9 per cento*».

<sup>4</sup> Si veda il d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 247, il quale, per quanto concerne l'imposta catastale, all'art. 4, c. 1 prevede che le «*vulture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari...*», mentre, per quanto attiene all'imposta ipotecaria, all'art. 1 della Tariffa allegata al medesimo d.lgs. sancisce che «*le trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi...*» sono soggette ad aliquota pari al 2%.

realità della (cessione di) cubatura, configurandosi quale trasferimento di una facoltà inerente al diritto di proprietà su di un dato terreno.

Proprio per via di questo contrasto interpretativo, la Sezione Sesta - Tributaria della Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 19152 del 15 settembre 2020, ha rimesso gli atti di causa al Primo Presidente al fine di assegnare alle Sezioni Unite la questione della massima importanza concernente «*la qualificazione giuridica dell'atto di cessione di cubatura ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*»<sup>5</sup>. Una questione, tra l'altro, che ruotando attorno ad una «*tipica imposta d'atto*» qual è quella di registro<sup>6</sup>, impone *ex ante* un'esatta qualificazione del negozio dal punto di vista civilistico, in linea con quanto stabilito dall'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, per cui tale imposta va applicata «*secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione*».

2. Per inquadrare i temi sottesi alla pronuncia delle Sezioni Unite, pare opportuno fornire un breve *excursus* sull'evoluzione normativa della cessione di cubatura nell'ordinamento giuridico italiano. L'autonoma rilevanza negoziale dell'apporto volumetrico dei terreni trae origine da alcuni innovativi piani regolatori comunali risalenti alla seconda metà del secolo scorso, i quali, a determinate condizioni, riconoscevano la possibilità di trasferire cubatura tra fondi appartenenti a differenti proprietari<sup>7</sup>.

Un primo formale inquadramento legislativo arrivò con la c.d. Legge Ponte (l. 6 agosto 1967, n. 765), che per mezzo dell'art. 17 introdusse nella c.d. Legge Urbanistica (l. 17 agosto 1942, n. 1150) l'art. 41-*quinquies*<sup>8</sup>, il quale,

---

<sup>5</sup> Cass. Sez. VI, ordinanza interlocutoria n. 19152 del 15 settembre 2020, in *Riv. giur. edil.*, 2020, 1391.

<sup>6</sup> Ciò è chiaramente deducibile dall'art. 1 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale stabilisce che «*l'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al presente testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione*».

<sup>7</sup> Su tutti, si ricordi il PRG del Comune di Torino del 1959, il quale all'art. 6 stabiliva che «*nell'ambito del singolo lotto, degli isolati, del gruppo di isolati, o dell'intera zona (a seconda dell'unità fabbricativa compresa nel piano d'insieme) la cubatura ammessa è trasferibile anche su diverse proprietà purché il trapasso di cubatura avvenga in sede di piano particolareggiato previa stipulazione, con l'intervento del Comune, di atto pubblico che regoli il trasferimento della cubatura mediante vincolo sulle aree a minore sfruttamento o da mantenersi libere in modo che sia conservata nel complesso la cubatura media di zona*».

<sup>8</sup> Si richiamano le disposizioni dei commi 8. («*In tutti i Comuni, ai fini della formazione di nuovi strumenti urbanistici o della revisione di quelli esistenti, debbono essere osservati limiti inderogabili di densità edilizia, di altezza, di distanza tra i fabbricati, nonché rapporti massimi tra spazi destinati agli insediamenti residenziali e produttivi e spazi pubblici o riservati alle attività collettive, a verde, pubblico o a parcheggio*») e 9. («*I limiti e i rapporti previsti dal precedente comma sono definiti per zone territoriali omogenee, con decreto del Ministro per i lavori pubblici di concerto con quello per l'interno, sentito il Consiglio superiore dei lavori pubblici. In sede di prima applicazione della*

prevedendo determinati *standard* edilizi ed urbanistici nell'ambito dell'attività edificatoria e della pianificazione territoriale, disciplinò i limiti inderogabili di densità edilizia<sup>9</sup>, ossia indici numerici indicanti i metri cubi edificabili su di un dato terreno per ogni suo metro quadro, espressione del rapporto tra la superficie disponibile del fondo su cui costruire e la volumetria spendibile su di esso.

Tutto ciò alimentò la circolazione contrattuale della cubatura, contribuendo alla diffusione di un modello negoziale ritenuto legittimo nei termini in cui non violasse il «carico urbanistico sul territorio»<sup>10</sup>, stabilito dal piano regolatore per mezzo degli indici di edificabilità di riferimento per ogni singola zona. Il proprietario di un terreno che aveva a disposizione una certa quantità di cubatura non sfruttata poteva cederla al titolare di un fondo contiguo<sup>11</sup>, avente la medesima destinazione urbanistica<sup>12</sup>, in modo da

---

*presente legge, tale decreto viene emanato entro sei mesi dall'entrata in vigore della medesima*). Per l'esatta determinazione dei limiti di densità edilizia, in base alla zona territoriale di riferimento, si rimanda all'art. 7 del D.M. 2 aprile 1968, n. 1444.

<sup>9</sup> Costituenti il «fondamento tecnico delle operazioni definite cessioni di cubatura»; in tal senso TRAPANI, *I diritti edificatori*, Milano, 2014, 7.

<sup>10</sup> TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 8.

<sup>11</sup> Tale requisito serve a mantenere intatta la c.d. cubatura media nella zona di riferimento, in modo che si verifichi in concreto il già riferito meccanismo compensativo tra il decremento volumetrico del fondo cedente e l'incremento di quello cessionario. Al contrario, se fosse possibile traslare cubatura tra zone non omogenee, in quella dov'è sito il terreno cessionario vi sarebbe un superamento della densità edilizia massima stabilita dagli strumenti urbanistici. A tal fine, il requisito quantitativo in oggetto è stato letto nel tempo in termini meno rigidi rispetto alle prime pronunce sul tema. Nel senso che i terreni debbano essere confinanti o quantomeno collegati fisicamente o funzionalmente, in dottrina si veda N.A. CIMMINO, *La cessione di cubatura nel diritto civile*, in *Riv. Not.*, 2003, 1117, mentre in giurisprudenza si segnala Cons. Stato Sez. V, 2 dicembre 1977, n. 1092, in *Foro amm.*, 1977, 2900; Cons. Stato Sez. V, 30 marzo 1994, n. 193, in *Rep. Giur. It.*, 1994, voce *Edilizia e urbanistica*, n. 368; Cons. Stato Sez. V, 1 aprile 1998, n. 400, in *Rep. Giur. It.*, 1998, voce *Edilizia e urbanistica*, n. 633. Nel senso che tra i fondi basti una mera contiguità, in dottrina si veda TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 10 (per il quale «una strada o un fosso di scolo di acque» sono inidonei a spezzare un simile nesso), mentre in giurisprudenza si ricorda Cons. Stato Sez. V, 30 ottobre 2003, n. 6734, in *Riv. giur. edil.*, 2004, 1064, secondo cui «la contiguità dei fondi non deve intendersi nel senso della adiacenza, ossia della continuità fisica tra tutte le particelle catastali interessate, bensì come effettiva e significativa vicinanza tra i fondi asserviti per raggiungere la cubatura desiderata»; TAR Puglia, sez. Bari, Sez. II, 25 agosto 2010, n. 3418, in *Riv. giur. edil.*, 2010, 1989, in termini per cui i fondi quantomeno «gravitano sulle medesime opere di urbanizzazione»; TAR Sicilia, sez. Catania, Sez. I, 12 ottobre 2010, n. 4113, in *Riv. giur. edil.*, 2010, 2058, che porta fino a 40 metri la distanza entro cui riconoscere sussistente la vicinanza tra fondi.

<sup>12</sup> L'imprevedibilità di tale requisito qualitativo è ben delineata da Cons. Stato Sez. V, 3 marzo 2003, n. 1172, in *Riv. giur. edil.*, 2003, 1374, il quale sostiene come «l'asservimento della volumetria realizzabile su un lotto a favore di un altro, per consentire in quest'ultimo una



monetizzare quel *quantum* volumetrico altrimenti inespesso e soddisfare le maggiori esigenze edificatorie del cessionario<sup>13</sup>.

La cubatura rappresenta perciò il concreto esercizio dello *ius aedificandi*, ossia quella facoltà edificatoria, riconosciuta dallo strumento urbanistico comunale al titolare di un terreno<sup>14</sup>, che può circolare separatamente dal terreno stesso<sup>15</sup>.

Notevole, poi, è stato l'apporto normativo delle Regioni, le quali, in virtù della potestà legislativa concorrente in materia di «*governo del territorio*» (art. 117, c. 3 Cost.)<sup>16</sup>, in merito alla conformazione urbanistica di quest'ultimo, hanno

---

*maggior edificabilità, è consentito solo per lotti aventi la medesima destinazione urbanistica, in quanto l'opposta soluzione comporterebbe un'evidente alterazione delle norme urbanistiche che mirano a realizzare determinate caratteristiche tipologiche della zona». A tal riguardo si segnala anche LA MARCA, *La natura giuridica della cessione di cubatura e la tipicità dei diritti reali*, in *De Iustitia*, 2017, 101, che afferma come «il requisito del medesimo indice di edificabilità, come quello della medesima destinazione urbanistica, serve a scongiurare il rischio di lasciare insoddisfatte le esigenze di pianificazione urbanistica che erano state determinanti per la diversificazione degli indici di edificabilità o di destinazione tra le varie zone ove fosse consentito l'asservimento di un terreno avente un indice di fabbricabilità più vantaggioso di quello del terreno asservente, ovvero avente una diversa destinazione».*

<sup>13</sup> A tal proposito GAMBARO, *La proprietà edilizia*, in *Trattato di diritto privato*, Vol. VII, Torino, 1982, 527 ha parlato di «micropianificazione ad iniziativa privata».

<sup>14</sup> In tal senso la fondamentale sentenza della Corte Cost., 30 gennaio 1980, n. 5, in *Giur. it.*, 1981, 208, la quale, negando che con la concessione edilizia, prevista dalla c.d. Legge Bucalossi (l. 28 gennaio 1977, n. 10), si fosse dato vita ad un sistema per cui tale provvedimento amministrativo costituisse lo *ius aedificandi*, ribadì come «il diritto di edificare continua ad inerire alla proprietà e alle altre situazioni che comprendono la legittimazione a costruire anche se di esso sono stati tuttavia compressi e limitati portata e contenuto, nel senso che l'avente diritto può solo costruire entro i limiti, anche temporali, stabiliti dagli strumenti urbanistici». Conseguentemente, «la concessione ad edificare non è attributiva di diritti nuovi ma presuppone facoltà preesistenti, sicché sotto questo profilo non adempie a funzione sostanzialmente diversa da quella dell'antica licenza, avendo lo scopo di accertare la ricorrenza delle condizioni previste dall'ordinamento per l'esercizio del diritto».

<sup>15</sup> DE PAOLIS, *La pianificazione consensuale, premiale e per accordi: perequazione, compensazione, altre forme di urbanistica contrattata e di premialità edilizia*, in GAMBARO - MORELLO (a cura di), *Trattato dei diritti reali. Vol IV - Proprietà e pianificazione del territorio*, Milano, 2012, 389 ss. ha proposto una rilettura di tale scissione tra cubatura e (*ius aedificandi*) da una parte, e titolarità del terreno dall'altra, affermando che ciò che circola autonomamente è soltanto la cubatura, che viene a porsi quale posizione soggettiva separata dallo *ius aedificandi*, il quale, al contrario, rimane ancorato al fondo d'appartenenza consistendo nel «diritto all'esercizio di un'attività economica di trasformazione del suolo mediante la realizzazione di opere edilizie sottoposte ad un regime amministrativo». In tal modo, la (cessione di) cubatura depaupererebbe lo *ius aedificandi* del fondo cedente, accrescendo quello del fondo cessionario.

<sup>16</sup> Ciò già avveniva prima della riforma del Titolo V della Costituzione operata con la l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, in quanto le Regioni potevano legiferare nel campo dell'«urbanistica», nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dallo Stato.

progressivamente abbandonato l'impianto zonizzante insito nella citata l. 1150/1942, per abbracciare le metodiche proprie dell'urbanistica consensuale<sup>17</sup>.

In questo quadro, le tecniche da menzionare sono quelle della *perequazione* (dove la potenzialità volumetrica viene distribuita su tutti i terreni di uno specifico comparto edificatorio, indipendentemente dalla loro edificabilità)<sup>18</sup>; della *compensazione* (in cui la cubatura viene utilizzata dai Comuni come mezzo di indennizzo alternativo al denaro da riconoscere ai privati per le cessioni a titolo gratuito di terreni vincolati all'esproprio)<sup>19</sup>; dell'*incentivazione* (consistente

---

<sup>17</sup> Cfr. URBANI, *Urbanistica consensuale. La disciplina degli usi del territorio tra liberalizzazione, programmazione negoziata e tutele differenziate*, Torino, 2000; R.A. ALBANESE, *Nel prisma dei beni comuni. Contratto e governo del territorio*, Torino, 2020.

<sup>18</sup> In dottrina il transito dal metodo della zonizzazione a quello della perequazione è stato egregiamente descritto da URBANI, *Disciplina regionale concorrente in materia di governo del territorio e principio perequativo nella pianificazione urbanistica comunale*, in <https://elibrary.fondazione-notariato.it/home.asp> come il passaggio da un sistema statico incentrato su «camere stagne» ad uno più dinamico caratterizzato da «vasi comunicanti», il quale «permette oltre al riconoscimento dell'edificabilità virtuale anche la circolazione di tale edificabilità su tutto il territorio trasformabile. Non più proprietari premiati o sconfitti dal piano ma un sistema che tende alla ricomposizione effettiva degli interessi tra proprietari e all'abbattimento delle rendite di posizione o marginali». Da segnalare anche il contributo di BOSCOLO, *Le perequazioni e le compensazioni*, in *Riv. giur. urb.*, 2010, 104 ss., il quale ha evidenziato come «secondo la tecnica urbanistica tradizionale, un solo fondo viene gratificato di una capacità volumetrica intrinseca (ossia derivante dal fondo ed utilizzabile sul fondo) in misura pari ad 1-1 mc/mq, mentre - nello stesso contesto spaziale - altri quattro fondi vengono gravati da un vincolo connesso ad esigenze di rafforzamento della maglia infrastrutturativa ovvero vengono azionati come verde privato. L'opzione perequativa presuppone invece che quella stessa dotazione volumetrica venga ripartita equamente tra tutti i cinque lotti, a ciascuno dei quali verrà assegnato un indice perequativo 0,2-1 mc/mq, con contestuale identificazione di un solo fondo su cui avverrà la successiva concentrazione e degli ambiti destinati ad infrastrutture o a restare a verde». In giurisprudenza si richiama l'importante sentenza del Cons. Stato Sez. IV, 13 luglio 2010, n. 4545, in *Riv. giur. edil.*, 2010, 1541, la quale, in merito all'impronta perequativa data dal Comune di Roma con il PRG del 2008, ha riconosciuto alle Amministrazioni comunali, in attuazione delle scelte del legislatore statale, la titolarità della «potestà conformativa del territorio nell'esercizio delle proprie attività di pianificazione».

<sup>19</sup> La piena legittimità di tale metodica è stata riconosciuta dalla Corte Cost., 20 maggio 1999, n. 179, in *Giur. it.*, 2000, 1040, la quale, nel ritenere illegittima la prassi di reiterare i vincoli pre-espropriativi o di inedificabilità a carico dei privati al termine dell'ordinaria scadenza quinquennale senza prevedere alcun indennizzo, ha lasciato al legislatore piena discrezionalità in merito alla sua «concreta liquidazione», potendo (anche) la cubatura compensativa «assicurare un serio ristoro a favore del soggetto che subisce il vincolo, in armonia con i principi costituzionali». A tal proposito, è interessante fornire il confronto tra *cessione perequativa* e *cessione compensativa* frutto della l. reg. della Lombardia 11 marzo 2005, n. 12, che il TAR Lombardia, sez. Milano, Sez. II, 17 settembre 2009, n. 4671, in *Urbanistica e appalti*, 2010, 353 ha brillantemente esposto nei seguenti termini: «La cessione perequativa [...] è alternativa all'espropriazione perché non prevede l'apposizione di un

nell'attribuzione di cubatura a titolo di premiale in favore di chi ponga in essere condotte funzionali al soddisfacimento di interessi pubblici, quali, ad esempio, interventi di riqualificazione urbana, ambientale o edilizia, promozione della bioedilizia o del risparmio energetico, realizzazione dei livelli essenziali del fabbisogno abitativo)<sup>20</sup>.

---

*vincolo preespropriativo sulle aree destinate a servizi pubblici ma prevede che tutti i proprietari, sia quelli che possono edificare sulle loro aree sia quelli i cui immobili dovranno realizzare la città pubblica, partecipino alla realizzazione delle infrastrutture pubbliche attraverso l'equa ed uniforme distribuzione di diritti edificatori indipendentemente dalla localizzazione delle aree per attrezzature pubbliche e dei relativi obblighi nei confronti del Comune. La cessione compensativa invece si caratterizza per l'individuazione da parte del pianificatore di aree, destinate alla costruzione della città pubblica, rispetto ai quali l'amministrazione non può rinunciare a priori al vincolo ed alla facoltà imperativa ed unilaterale di acquisizione coattiva delle aree. In queste aree, il Comune appone il vincolo preespropriativo ed entro il termine di cinque anni deve fare ricorso all'espropriazione con la possibilità di ristorare il proprietario mediante attribuzione di 'crediti compensativi' o aree in permuta in luogo dell'usuale indennizzo pecuniario. La cessione perequativa si caratterizza per il fatto che il terreno che sarà oggetto di trasferimento in favore dell'amministrazione sviluppa volumetria propria (espressa, appunto dall'indice di edificabilità territoriale che gli viene attribuito) che, però, può essere realizzata solo sulle aree su cui deve concentrarsi l'edificabilità (aree alle quali è attribuito un indice urbanistico adeguato a ricevere anche la cubatura proveniente dai terreni oggetto di cessione). La cessione compensativa, invece, prevede la corresponsione di un corrispettivo (per la cessione) in volumetria (diritto edificatorio) o in aree in permuta (anziché in denaro, come avverrebbe tanto nel caso in cui l'area fosse acquisita bonariamente quanto nel caso in cui venisse espropriata)».*

<sup>20</sup> Il settore dell'incentivazione volumetrica è stato quello in cui il legislatore statale ha in qualche modo recepito i progressi delle Regioni nel campo dei diritti edificatori (basti il richiamo ai c.d. *crediti edilizi* previsti dal Veneto con la l. reg. 23 aprile 2004, n. 11 a favore di chi demolisca opere incongrue, elimini elementi di degrado, o realizzi interventi di miglioramento della qualità urbana, paesaggistica, architettonica e ambientale), utilizzando cubatura in chiave premiale quale mezzo per un rilancio dell'edilizia italiana. Si riportano, a testimonianza di ciò, alcuni paradigmatici esempi normativi. Innanzitutto, l'art. 1, cc. 258 e 259 della c.d. legge finanziaria 2008 (l. 24 dicembre 2007, n. 244), in cui dopo aver previsto al c. 258 che «negli strumenti urbanistici sono definiti ambiti la cui trasformazione è subordinata alla cessione gratuita da parte dei proprietari, singoli o in forma consortile, di aree o immobili da destinare a edilizia residenziale sociale, in rapporto al fabbisogno locale e in relazione all'entità e al valore della trasformazione», al c. 259 sancisce che «ai fini dell'attuazione di interventi finalizzati alla realizzazione di edilizia residenziale sociale, di rinnovo urbanistico ed edilizio, di riqualificazione e miglioramento della qualità ambientale degli insediamenti, il comune può, nell'ambito delle previsioni degli strumenti urbanistici, consentire un aumento di volumetria premiale nei limiti di incremento massimi della capacità edificatoria prevista per gli ambiti di cui al c. 258». Poi, è doveroso il richiamo al c.d. Piano Casa, contenuto nell'art. 11, c. 5 della l. 6 agosto 2008, n. 133 (che ha convertito il d.l. 25 giugno 2008, n. 112), dove viene riconosciuto, a favore di quei soggetti che realizzino programmi di promozione di edilizia residenziale e di riqualificazione urbana, «a) il trasferimento di diritti edificatori in favore dei promotori degli interventi di incremento del patrimonio abitativo; b) incrementi premiali di

A livello nazionale, il legislatore ha introdotto un riferimento codicistico ai diritti edificatori soltanto con il d.l. 13 maggio 2011 n. 70 (c.d. Decreto Sviluppo), convertito con modificazioni dalla l. 12 luglio 2011, n. 106, il quale, da una parte ha espressamente previsto la «tipizzazione di un nuovo schema contrattuale diffuso nella prassi, la “cessione di cubatura”», mentre dall'altra, «per garantire certezza nella circolazione dei diritti edificatori», ha modificato l'art. 2643 c.c. introducendo il numero 2-bis, secondo cui «si devono rendere pubblici col mezzo della trascrizione: [...] i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale».

In tal modo, il legislatore ha sì dato conto della realtà dei negozi volumetrici, ma lo ha fatto sotto il solo profilo pubblicitario, ancorandone l'emersione alla loro trascrizione nei Registri Immobiliari, senza però definirne i contorni sostanziali. Una infelice, ma non inusuale tecnica di *drafting* legislativo<sup>21</sup>, che dà per presupposta la fattispecie sostanziale, di fatto lasciando alla prassi l'onere di risolvere i molti problemi operativi che ad essa si ricollegano. Ma non è tutto, poiché utilizzando l'endiadi «comunque denominati» riferita al campo dei «diritti edificatori», il legislatore impone una lettura (*rectius*, ricostruzione giuridica) unitaria per tutte le figure volumetriche rinvenibili in tale *genus*<sup>22</sup>, le quali vengono determinate e disciplinate *per relationem* in virtù dell'espresso riferimento alle «normative statali o regionali» ed agli «strumenti di pianificazione territoriale» che le prevedono.

---

*diritti edificatori finalizzati alla dotazione di servizi, spazi pubblici e miglioramento della qualità urbana; [...] e) la cessione, in tutto o in parte, dei diritti edificatori come corrispettivo per la realizzazione anche di unità abitative di proprietà pubblica da destinare alla locazione a canone agevolato, ovvero da destinare alla alienazione in favore delle categorie sociali svantaggiate».* Infine, il prospetto può dirsi completo riportando l'art. 5, c. 9 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70 (convertito con l. 12 luglio 2011, n. 106), dove è stato previsto che «al fine di incentivare la razionalizzazione del patrimonio edilizio esistente nonché di promuovere e agevolare la riqualificazione di aree urbane degradate [...], le Regioni approvano entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto specifiche leggi per incentivare tali azioni anche con interventi di demolizione e ricostruzione che prevedano: a) il riconoscimento di una volumetria aggiuntiva rispetto a quella preesistente come misura premiale; b) la delocalizzazione delle relative volumetrie in area o aree diverse [...]».

<sup>21</sup> La stessa tecnica è stata utilizzata nell'art. 2645-ter c.c. (inserito con il d.l. 30 dicembre 2005, n. 273) in merito alla trascrizione degli atti di destinazione per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela e nell'art. 2645-quater c.c. (previsto dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16) sulla trascrizione degli atti costitutivi di vincolo.

<sup>22</sup> In questi termini Cass. Sez. VI, ordinanza interlocutoria n. 19152 del 15 settembre 2020, cit., la quale all'interno del più ampio *genus* «diritti edificatori comunque denominati» rinviene «figure giuridiche profondamente diverse».

3. È in questo quadro normativo che alle Sezioni Unite è stato chiesto di risolvere un importante contrasto ermeneutico, dato dalla dicotomia tra la natura reale o l'efficacia obbligatoria della cessione di cubatura, a seconda che, rispettivamente, quest'ultima possa essere considerata un diritto reale o un diritto a contenuto patrimoniale privo di qualsiasi parvenza di realtà.

Il primo filone analizzato dalla sentenza n. 16080/2021 è quello per cui al negozio volumetrico, con cui «*il proprietario del fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui*»<sup>23</sup>, vada riconosciuto un apporto reale<sup>24</sup>, in modo da recuperare nella fattispecie un irrinunciabile momento privatistico, qualificando la cubatura alla stregua di uno *ius in re*.

Anzitutto, la disamina delle Sezioni Unite rimarca che il principio del *numerus clausus* caratterizzante i diritti reali, ribadito dalle medesime in termini piuttosto rigidi con la recente sentenza del 17 dicembre 2020 n. 28972<sup>25</sup>, non permette di condividere la tesi del diritto edificatorio quale *diritto reale atipico*<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Cass. Sez. VI, ordinanza interlocutoria n. 19152 del 15 settembre 2020, cit.

<sup>24</sup> In tal senso, in riferimento a pronunce che hanno affrontato il problema partendo dal quesito dell'applicabilità dell'imposta di registro all'atto di cessione di cubatura, si veda Cass. Sez. V, 14 maggio 2007, n. 10979, in *Mass. Giust. Civ.*, 2007, 7-8, che definisce tale operazione come «*il trasferimento di una facoltà inerente al diritto di proprietà, in quanto tale avente sicure caratteristiche di realtà*», che a sua volta ha ripreso quanto già affermato da Cass. Sez. V, 14 maggio 2003, n. 7417, in *Mass. Giust. civ.*, 2003, 5, la quale riteneva quest'aspetto l'unica certezza nel frastagliato ed incerto campo della «*natura giuridica del diritto di cubatura*». In epoca anteriore si richiama Cass. Sez. I, 14 dicembre 1988, n. 6807, in *Riv. Not.*, 1989, 412 secondo la quale, la dinamica per cui «*senza cedere anche il suolo (cui inerisce, secondo la normativa urbanistica, una determinata volumetria costruttiva) il proprietario rinuncia a sfruttare per sé tale volumetria, al fine di mettere in grado il proprietario del fondo finitimo di chiedere licenza edilizia per una costruzione sul fondo di volume maggiore di quella ed esso spettante, avvalendosi della volumetria cui il cedente ha rinunciato in suo favore, [...] basta per evidenziare la realtà del diritto trasferito ed anche il carattere negoziale dell'atto che le parti hanno posto in essere al fine di permettere il detto effetto*».

<sup>25</sup> Cass. Sez. Un., 17 dicembre 2020, n. 28972, in *Riv. giur. edil.*, 2021, 92 ha stabilito che «*la pattuizione avente ad oggetto la creazione del c.d. "diritto reale di uso esclusivo" su una porzione di cortile condominiale, costituente come tale parte comune dell'edificio, mirando alla creazione di una figura atipica di diritto reale limitato, tale da incidere, privandolo di concreto contenuto, sul nucleo essenziale del diritto dei condomini di uso paritario della cosa comune, sancito dall'art. 1102 c.c., è preclusa dal principio, insito nel sistema codicistico, del numerus clausus dei diritti reali e della tipicità di essi*». Viene quindi rimarcato che è «*riservata al legislatore la facoltà di dar vita a nuove figure che arricchiscano i tipi reali normativi*».

<sup>26</sup> Sostenuta perlopiù in epoca lontana, e la quale, analizzando la cessione di cubatura a fini fiscali, la assimilava ad un negozio traslativo di diritti reali immobiliari, senza però inquadrare la natura nell'ambito di quelli già tipizzati. *Ex multis*, Cass. 6 luglio 1972, n. 2235, in *Riv. Not.*, 1973, 1165; Cass. Sez. I, 9 marzo 1973, n. 641, in *Foro it.*, 1973, 2117; Cass., 21 marzo 1973, n. 802, in

Tale rilievo non consente neppure di qualificare la cessione di cubatura al pari della costituzione di un *diritto di superficie*<sup>27</sup>, in quanto quest'ultimo, ai sensi dell'art. 952 c.c., viene esercitato dal beneficiario direttamente sul fondo del concedente, mentre nella cessione di cubatura la quota di volumetria ceduta dall'alienante viene sfruttata dall'acquirente su un fondo proprio, biforcando la dimensione fondiaria della fattispecie. Verrebbe a crearsi, quindi, una figura atipica del diritto di superficie, che si porrebbe al di là dei confini codicistici posti in merito alla proprietà superficaria.

Non è esente dalle critiche delle Suprema Corte neanche lo schema negoziale che per decenni ha orientato la prassi notarile nel predisporre in concreto i trasferimenti di volumetria, ossia quello della *servitù prediale*<sup>28</sup>, per mezzo del quale il fondo "cedente" si pone quale fondo servente, mentre quello "cessionario" si qualifica come dominante, configurando una servitù *inaedificandi* o *altius non tollendi* a seconda che il primo terreno gravi (*rectius*, trasli) tutta o parte della propria cubatura a vantaggio del secondo<sup>29</sup>.

---

*Riv. leg. fisc.*, 1973, 2201; Cass. Sez. I, 30 aprile 1974, n. 1231, in *Giust. Civ.*, 1974, 1424; Cass., 22 gennaio 1975, n. 250, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1595; Cass., 21 maggio 1975, n. 2017, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 2288; Cass., 20 ottobre 1975, n. 3416, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, 585; Cass., 8 ottobre 1976, n. 3334, in *Riv. Not.*, 1977, 1006; Cass. Sez. V, ordinanza n. 5576 del 8 marzo 2010, in <https://sentenze.la leggepertutti.it/sentenza/cassazione-civile-n-5576-del-08-03-2010>.

<sup>27</sup> Cfr. SELVAROLO, *Il negozio di cessione di cubatura*, Napoli, 1989; Cass., 1 giugno 1953, n. 1655, riportata da Cass. Sez. VI, ordinanza interlocutoria n. 19152 del 15 settembre 2020, cit.; Cass. Sez. I, 9 marzo 1973, n. 641, cit.; Cass., 20 ottobre 1976, n. 3639, in *Riv. leg. fisc.*, 1977, 1146.

<sup>28</sup> Cfr. PICCO - MAROCCO, *I così detti «trasferimenti di cubatura»*, in *Riv. Not.*, 1974, 641 ss.; DI PAOLO, *Trasferimenti di cubatura d'area e «numero chiuso» dei diritti reali*, in *Riv. Not.*, 1975, 547 ss.; LIBERTINI, *Sui trasferimenti di cubatura*, in GALGANO (a cura di), *I contratti del commercio, dell'industria e del mercato finanziario*, Tomo III, Torino, 1995, 2273 ss.; TENELLA SILLANI, *I "limiti verticali" della proprietà fondiaria*, Milano, 1994, 603; GRASSANO, *La cessione di cubatura*, in *Riv. Not.*, 1992, 1078. In giurisprudenza si veda la fondamentale Cass. Sez. I, 25 ottobre 1973, n. 2743, in *Riv. Not.*, 1975, 547, secondo cui «le pattuizioni con le quali vengono imposte, a carico di un fondo ed a favore del fondo confinante limitazioni di edificabilità, [...] si atteggiano, rispetto ai terreni che ne sono colpiti, a [...] minorazione della loro utilizzazione da parte di chiunque ne sia il proprietario ed attribuiscono ai terreni contigui un corrispondente vantaggio che inerisce ai terreni stessi come *qualitas fundi*, cioè con carattere di realtà così da inquadarsi nello schema delle servitù», definita nella specie «a contenuto atipico, e pertanto, trascrivibile»; Cass., 25 febbraio 1980, n. 1317, in *Giur. it.*, 1981, 1346; Cass. Sez. Un., 20 dicembre 1983, n. 7499, in *Giur. it.*, 1985, 211; Cons. Stato Sez. V, 25 novembre 1988, n. 744, in *Foro amm.*, 1988, 3251; TAR Puglia, sez. Bari, Sez. II, 16 giugno 1990, n. 279, in *Foro amm.*, 1991, 881.

<sup>29</sup> Nonostante l'odierna previsione da parte dell'art. 2643, n. 2-bis c.c., PETRELLI, *Trascrizione degli atti relativi a "diritti edificatori" (c.d. cessione di cubatura o di volumetria)*, da *Rassegna delle recenti novità normative di interesse notarile*, primo semestre 2011, in <http://www.gaeetanopetrelli.it/catalog/documenti/00000504/Novita%20normative%20primo%20semestre%202011.pdf>, 9 afferma che lo schema della servitù potrebbe ancora «essere

Sono tre i profili di tale configurazione che hanno destato le maggiori critiche: *in primis*, quello per cui in tal modo l'asse della traslazione viene spostato in maniera eccessiva sul versante privatistico, ponendo un elemento fondamentale quale il rilascio del permesso di costruire "maggiorato" da parte della P.A. «*all'esterno della fattispecie costitutiva*»<sup>30</sup>. Poi, la presenza di alcuni obblighi a carico del titolare del fondo servente che fanno assumere alla cessione di cubatura per mezzo della servitù una connotazione marcatamente atipica rispetto allo schema legale<sup>31</sup>. Infine, il principio del *praedia vicina esse debent*, che impone una specifica vicinanza dei fondi teatro della costituzione di una servitù<sup>32</sup>, mentre, come già visto, nella cessione di cubatura viene richiesto che i due terreni siano siti all'interno della medesima zona

---

necessario in tutti i casi in cui non esista una norma di legge statale o regionale, o una previsione di strumento urbanistico, che contempli la possibilità di disporre del "diritto edificatorio»).

<sup>30</sup> Tale aspetto può essere superato costituendo una servitù per vantaggio futuro ex art. 1029 c.c., in cui quest'ultimo sia dato dall'aumento di volumetria per il fondo dominante, con il concreto esercizio del diritto reale condizionato, ad esempio, al rilascio del titolo edilizio. In tal caso il trasferimento di cubatura tra i due fondi si verificherebbe nel momento in cui l'*iter* amministrativo si concluda positivamente, "assorbendo" all'interno della fattispecie di stampo privatistico l'indispensabile (al fine del concreto utilizzo della cubatura) elemento pubblicistico, nonostante il vincolo gravi sul fondo servente già al momento della costituzione della servitù. Cfr. BIONDI, *Le servitù*, collana *Trattato di diritto civile comm.*, Milano, 1967; BRANCA, *Servitù prediali. Art. 1027-1099*, in SCIALOJA - BRANCA (a cura di), *Commentario del Codice Civile*, Bologna-Roma, 1967.

<sup>31</sup> Le Sezioni Unite si riferiscono all'obbligo di *pati*, ossia il dover tollerare che sul fondo dominante esista un fabbricato con un volume più ampio rispetto a quanto previsto dagli strumenti urbanistici (cfr. LIBERTINI, *Sui trasferimenti di cubatura*, in *Contratto e impresa*, 1991, 93); ed all'obbligo di attivarsi personalmente presso la P.A. per consentire il rilascio del permesso "maggiorato" a favore del cessionario, configurando un comportamento attivo che non ha «*natura meramente accessoria*», ma si pone nei termini di una *condicio sine qua non* al fine dell'«*erogazione di un'utilità diretta*» quale «*l'incremento di volumetria sul fondo di dominio*», che è elemento strutturale della fattispecie (cfr. LEO, *Il trasferimento di cubatura*, Studio del CNN n. 1763 approvato il 29 settembre 1999, in <https://www.notariato.it/sites/default/files/1763.pdf>).

<sup>32</sup> Si segnala l'imprescindibile sentenza della Cass. Sez. II, 5 febbraio 1983, n. 965, in *Giur. it.*, 1984, 346, la quale ha precisato che «*l'elemento della contiguità o vicinanza dei fondi, non stabilito espressamente in nessuna norma come requisito essenziale della servitù prediale, è un elemento di fatto più che di diritto, discendente dall'intima essenza della servitù, ossia dal criterio dell'uso e dell'utilità: esso non ha valore assoluto, né va inteso nel senso empirico di materiale contatto o aderenza immediata, ma nel senso di un rapporto tra due fondi che si trovino in tale reciproca situazione da rendere possibile la sussistenza di una relazione di servizio tra i medesimi*», anche se distanti. Si ricorda, inoltre, il concetto di «*significativa vicinanza*» dei fondi, senza che tra di essi vi sia «*continuità fisica*», sostenuto da Cons. Stato Sez. V, 30 ottobre 2003, n. 6734, cit.

urbanistica<sup>33</sup>, con il criterio della *vicinitas* che nel tempo è stato interpretato in modo progressivamente meno rigido.

Le Sezioni Unite chiudono, poi, la loro analisi sul filone della presunta realtà del trasferimento di volumetria evidenziando le palesi contraddizioni della teoria della *rinuncia*<sup>34</sup>, in quanto non si ritiene ammissibile che da una mera dismissione della cubatura, che in tal modo torna nella disponibilità del Comune, possa derivare un effetto traslativo a vantaggio di uno specifico soggetto non individuato<sup>35</sup>.

Il secondo orientamento che è stato analizzato è quello che nega che la volumetria si ponga quale diritto reale, riconoscendo alla cessione di cubatura un'efficacia meramente obbligatoria<sup>36</sup>, in virtù del fatto che la traslazione si realizza soltanto con il rilascio del permesso di costruire "maggiorato" da parte della P.A. a favore del cessionario, ponendosi quale vera e propria *condicio iuris* del negozio volumetrico<sup>37</sup>, che «*tra i privati ingenera unicamente un'aspettativa di diritto*».

---

<sup>33</sup> Si pensi addirittura a quei casi di perequazione territoriale infracomunale, come quelli prospettati dall'art. 29, c. 4 della legge dell'Umbria n. 11/2005 o dall'art. 11, c. 2-ter della legge della Lombardia n. 12/2005, dove i diritti edificatori possono circolare tra un territorio comunale e l'altro.

<sup>34</sup> Cfr. Cass. 6 luglio 1972, n. 2235, cit.; TRIOLA, *La «cessione di cubatura»: natura giuridica e regime fiscale* (nota a Cass. 9 marzo 1973 n. 641), in *Riv. Not.*, 1974, 115.

<sup>35</sup> LEO, *Il trasferimento di cubatura*, cit., 699 ss. fa notare che «la rinuncia abdicativa è l'atto con il quale un soggetto si priva puramente e semplicemente di un diritto soggettivo di cui è titolare, senza trasferirlo ad altri ed indipendentemente dal fatto che il diritto rinunciato si estingua o venga acquistato da un altro soggetto e, più in generale, prescindendo dalla considerazione che altri traggano vantaggio dalla dismissione del diritto». Inoltre, GERBO, *I diritti immobiliari di godimento su cosa altrui*, Milano, 2001, 251 evidenzia che la rinuncia «non è direttamente a favore di alcuno», ma «in modo indiretto se ne avvantaggiano tutti coloro che si trovano in una determinata posizione». Tale aspetto richiama quanto proposto da N.A. CIMMINO, *La cessione di cubatura nel diritto civile*, cit., 1138 ss., il quale, prospettando che la cessione di cubatura potesse realizzarsi per mezzo di un *vincolo di destinazione puro* ispirato ad un'atipica rilettura del divieto di alienazione ex art. 1379 c.c., afferma che nel caso in cui l'atto di destinazione della volumetria predisposto dal suo titolare non avesse individuato il beneficiario, quest'ultimo sarebbe stato scelto dall'Amministrazione comunale tra quei titolari di fondi che avessero avuto le caratteristiche previste dagli strumenti urbanistici vigenti.

<sup>36</sup> Cfr. CECCHERINI, *Il c.d. «trasferimento di cubatura»*, Milano, 1985, 53 ss.; GAZZONI, *La trascrizione immobiliare. Tomo primo - Artt. 2643-2645*, in SCHLESINGER (a cura di), collana *Il Codice Civile. Commentario*, Milano, 1991, 655 ss.; CANDIAN, *Trasferimento di volumetria*, in *Digesto disc. priv. - Sez. civ.* (aggiornamento), Torino, 2000, 735 ss.

<sup>37</sup> Si richiamano le parole di N.A. CIMMINO, *La cessione di cubatura nel diritto civile*, cit., 1120, secondo cui «il rilascio del permesso edilizio maggiorato integra, dunque, una *condicio iuris* cui è subordinata l'efficacia del negozio concluso dai proprietari, negozio dal quale solo discende il trasferimento della cubatura. È evidente, infatti, che l'imposizione del vincolo di inedificabilità è funzionalmente finalizzato all'incremento edificatorio del fondo contiguo; il



La Cassazione condivide questa tesi mantenendo però un oculato equilibrio ‘pubblico-privato’, venuto meno in alcune pronunce di tale filone interpretativo. Difatti, in un primo momento viene dato credito a quella giurisprudenza per cui il trasferimento di cubatura si pone quale fattispecie a formazione progressiva<sup>38</sup>, che si completa, a pena di inefficacia, con il rilascio del provvedimento discrezionale da parte dell’ente pubblico nei confronti dell’acquirente<sup>39</sup>, non richiedendo neppure la forma scritta *ad substantiam* (ai sensi dell’art. 1350 c.c.) poiché non configura alcun contratto traslativo o costitutivo di un diritto reale<sup>40</sup>. In tal modo, in virtù dei soli effetti obbligatori del negozio, a carico del cedente vi sarà l’impegno a non richiedere per sé il permesso di costruire inerente alla quota di cubatura ceduta ed a coadiuvare il cessionario presso la P.A. nell’ottenere il titolo “maggiorato”<sup>41</sup>.

Al tempo stesso, le SS.UU. sottolineano come un simile orientamento rischi di estremizzare la marginalizzazione del momento privatistico della fattispecie, la quale non può essere ricondotta *in toto* all’ambito pubblicistico:

---

mancato rilascio del permesso edilizio priva detto vincolo di qualsiasi giustificazione determinandone così l’inefficacia».

<sup>38</sup> In tal senso Cass. Sez. II, 24 settembre 2009, n. 20623, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2010, 319, secondo cui «nella cessione di cubatura si è in presenza di una fattispecie a formazione progressiva in cui confluiscono, sul piano dei presupposti, dichiarazioni private nel contesto di un procedimento di carattere amministrativo».

<sup>39</sup> Così Cass. Sez. II, 22 febbraio 1996, n. 1352, in *Foro it.*, 1996, 1698, la quale statuisce che «a determinare il trasferimento di cubatura tra le parti e nei confronti dei terzi, è esclusivamente il provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che [...] può essere emanato dall’ente pubblico a favore del cessionario»; si legga anche Cass. Sez. II, 24 settembre 2009, n. 20623, cit., per cui «il mancato rilascio della concessione edilizia maggiorata è ragione di inefficacia del negozio concluso dai proprietari dei fondi limitrofi, non già di risoluzione del medesimo per inadempimento del cedente».

<sup>40</sup> Si veda Cass. Sez. II, 24 settembre 2009, n. 20623, cit., secondo cui «l’accordo preliminare diretto alla cessione di cubatura - con cui una parte (il proprietario cedente) si impegna a prestare il proprio consenso affinché la cubatura (o una parte di essa) che gli compete in base agli strumenti urbanistici venga attribuita dalla P.A. al proprietario del fondo vicino (cessionario), compreso nella stessa zona urbanistica, così consentendogli di chiedere ed ottenere una concessione per la costruzione di un immobile di volume maggiore di quello cui avrebbe avuto altrimenti diritto - non richiede la forma scritta *ad substantiam*, perché se ne deve escludere la natura di contratto traslativo di un diritto reale»; Cass. Sez. II, 10 ottobre 2018, n. 24948, in *Riv. giur. edil.*, 2019, 219, per cui la cessione di cubatura «ha un’efficacia meramente obbligatoria tra i suoi sottoscrittori e non è, quindi, configurabile come un contratto traslativo (e, tanto meno, costitutivo) di un diritto reale opponibile ai terzi».

<sup>41</sup> TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 447 definisce questo secondo impegno come «collaborazione *post actum*», consistente, ad esempio, nell’«obbligo di recarsi al Comune per la sottoscrizione di modelli o formulari» o nella «sottoscrizione di ulteriori impegni collaterali richiesti dalla P.A.».

basti pensare a quel passato indirizzo giurisprudenziale per cui la cubatura poteva essere traslata senza alcun accordo espresso tra privati<sup>42</sup>, ma per mezzo di una mera adesione del cedente rilevante sul piano comportamentale, derivante, ad esempio, dalla semplice firma apposta sull'istanza di permesso di costruire presentata dal cessionario o sugli estratti planivolumetrici allegati al progetto ed alla domanda stessa<sup>43</sup>.

D'altronde, l'insopprimibilità della dimensione privatistica insita nella cessione di cubatura, data da una volontaria disposizione patrimoniale che abbia ad oggetto l'apporto volumetrico di un terreno, si segnala non solo da un punto di vista strettamente giuridico, in virtù del fatto che lo *ius aedificandi* non è altro che «una naturale estrinsecazione del diritto di proprietà del suolo», la cui potenzialità edificatoria viene in tal modo ridotta o estesa a seconda che si ceda o acquisti cubatura, ma anche da quello economico, poiché spesso è proprio il valore della volumetria a racchiudere l'intero valore venale del fondo.

4. Mutuando la terminologia utilizzata dalla già citata ordinanza interlocutoria n. 19152/2020, le Sezioni Unite operano «una *reductio ad unum*» tra le due alternative dell'«atto avente natura patrimoniale» e dell'«atto traslativo», sostenute, rispettivamente, dalla seconda sezione civile e della quinta sezione tributaria<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Come rimarcato da LEO, *Il trasferimento di cubatura*, cit., 671, ciò dava vita alla «mancanza di un preventivo consenso negoziale, libero e cosciente».

<sup>43</sup> In tal senso si veda Cass. Sez. II, 29 giugno 1981, n. 4245, in *Giur. it.*, 1982, 685, secondo cui «quando il proprietario di un terreno voglia asservirlo a favore di un proprietario finitimo, che, a sua volta intenda realizzare una cubatura maggiore di quella consentita dal suo solo terreno [...] è sufficiente, non solo verso i terzi, ma anche "inter partes", l'impegno del cedente verso la P.A. alla rinuncia ad utilizzare per sé la cubatura mancante al cessionario, manifestato attraverso l'adesione al progetto di quest'ultimo», la quale potrà avere la «forma di preventivo impegno alla indicata rinuncia, seguito dall'effettiva rinuncia, o di dichiarazione alla P.A., senza un precedente impegno (per esempio, istanza congiunta o controfirma dell'istanza per la licenza edilizia), o, infine, di atto successivo di ratifica»; Cass. Sez. II, 12 settembre 1998, n. 9081, in *Mass. Giust. civ.*, 1998, 1895; Cons. Stato Sez. V, 28 giugno 2000, n. 3637, in *Foro amm.*, 2000, 2186, per cui «la cessione di cubatura da parte del proprietario del fondo confinante, onde consentire il rilascio della concessione a costruire nel rispetto del rapporto area-volume, non necessita di atto negoziale ad effetti obbligatori o reali, essendo sufficiente l'adesione del cedente, che può esser manifestata o sottoscrivendo l'istanza e/o il progetto del cessionario».

<sup>44</sup> A favore dell'efficacia meramente obbligatoria della cessione di cubatura, si veda Cass. Sez. II, 24 settembre 2009, n. 20623, cit.; Cass. Sez. II, 17 giugno 2016, n. 12631, in *Foro it.*, 2017, 2823; Cass. Sez. II, 10 ottobre 2018, n. 24948, cit.; Cass. Sez. II, 3 settembre 2020, n. 18291, in *Mass. Giust. civ.*, 2020. Nel senso della cessione di cubatura quale atto traslativo di

Nel negare che la cubatura possa declinarsi come un (nuovo) diritto reale previsto dall'art. 2643, n. 2-*bis* c.c.<sup>45</sup>, la sentenza n. 16080/2021 si pone in linea con un'altra recente pronuncia delle medesime SS.UU. sulla natura giuridica dei diritti edificatori<sup>46</sup>, la quale ha confutato tale qualificazione in riferimento alla cubatura "in volo"<sup>47</sup>, priva di un attuale collegamento fondiario, estendendo poi tale conclusione all'istituto volumetrico in sé<sup>48</sup>.

D'altronde, vi sono due profili qualificanti la categoria degli *iura in re*, assenti invece nella configurazione dei diritti edificatori, che permettono di condividere l'assunto che ne nega l'assimilazione ad un diritto reale. *In primis*, la totale mancanza di inerenza con una *res* proprio da parte della cubatura "in volo"<sup>49</sup>, che in virtù del riferito rapporto di *species* a *genus* delineato dall'art.

---

un diritto reale, si veda Cass. Sez. V, 14 maggio 2007, n. 10979, cit.; Cass. Sez. V, 8 marzo 2010, n. 5576, cit.

<sup>45</sup> In tal senso, senza che vi sia alcuna violazione del principio di tassatività dei diritti reali, PETRELLI, *Trascrizione degli atti relativi a "diritti edificatori" (c.d. cessione di cubatura o di volumetria)*, cit., 5 ss.; AMADIO, *I diritti edificatori: la prospettiva del civilista*, in <https://elibrary.fondazione-notariato.it/home.asp>; DI VITA, *Riflessioni sul tema cessione di cubatura: una lettura provocatoria della novella*, in *Il Notaro*, 2011, 89 ss.; CRETELLA, *Trascrizione degli atti relativi a "diritti edificatori" (c.d. cessione di cubatura o di volumetria)*, in *Gazzetta Notarile*, 2011, 463 ss.; MINERVA, *La cessione di cubatura alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis c.c.*, in *Rivista notarile*, 2013, 102 ss.; SUCCI, *La cessione di cubatura alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis c.c.*, in *Vita not.*, 2014, 1109 ss.; RESTAINO, *Natura giuridica dei diritti edificatori. Profili ipotecari, catastali e fiscali*, in <https://www.e-glossa.it/> (WikiJus).

<sup>46</sup> Cass. Sez. Un., 29 ottobre 2020, n. 23902, in *Riv. giur. edil.*, 2020, 1641, di cui si riporta il principio di diritto affermato: «Un'area, prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, non è da considerare edificabile ai fini ICI ove inserita in un programma attributivo di un diritto edificatorio compensativo, dal momento che quest'ultimo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso».

<sup>47</sup> Mentre nella cessione di cubatura "tradizionale" si ha una diretta traslazione della volumetria dal fondo cedente al fondo cessionario, entrambi già identificati al momento del negozio, gli sviluppi operati nel tempo tanto dalla prassi contrattuale, quanto da alcune normative regionali (si pensi ai già citati *crediti edilizi* del Veneto), hanno permesso ai privati di vedersi attribuita una cubatura priva di qualsiasi riferimento fondiario, utilizzabile su un terreno individuato successivamente o cedibile a terzi. Da qui, utilizzando un linguaggio preso in prestito dal campo dell'aviazione, deriva la tripartizione delle fasi del trasferimento di cubatura in "decollo", "volo" ed "atterraggio", con la possibilità per un soggetto di avere a disposizione un *quantum* volumetrico slegato dalla disponibilità corrente di un suolo.

<sup>48</sup> Ciò in virtù dell'unitario richiamo che l'art. 2643, n. 2-*bis* c.c. opera nei confronti dei diritti edificatori con l'endiadi «*comunque denominati*», imponendo una lettura unitaria per tutte le fattispecie volumetriche rientranti in tale *genus*.

<sup>49</sup> In tal senso Cass. Sez. Un. Civ., 29 ottobre 2020, n. 23902, cit., che in riferimento alla circolazione "in volo" di un diritto edificatorio compensativo, ha affermato che seppur «non può negarsi che la fattispecie presenti una necessaria duplice connessione fondiaria nel

2643, n. 2-*bis* c.c. ne preclude in assoluto un'intrinseca realtà<sup>50</sup>; e poi, il dogma dell'unicità del bene, paradigma per cui un diritto reale sorge e si esercita con riferimento al medesimo oggetto, mentre al contrario la (cessione di) cubatura darebbe vita ad una vicenda in cui il (presunto) diritto reale si realizzerebbe per mezzo di una biforcazione delle realtà fondiarie<sup>51</sup>.

Tali aspetti hanno, senz'altro, orientato le conclusioni a cui è giunto il Procuratore Generale nella sua requisitoria scritta, ove si legge che ai diritti edificatori manca «*il carattere di realtà, nonché l'inerenza al fondo di origine, essendo stati generati nell'ambito di una compensazione urbanistica e dotati quindi di perfetta ed autonoma ambulatorietà*».

Le Sezioni Unite, dal canto loro, hanno recepito tale ricostruzione plasmando il proprio pensiero attorno a molteplici linee direttrici. Innanzitutto, viene smentito il carattere reale dell'atto traslativo della cubatura come dedotto dalla collazione codicistica dei diritti edificatori all'interno dell'art. 2643 c.c., poiché la trascrivibilità nei Registri Immobiliari non presuppone un'automatica realtà della fattispecie, dato che la legge ammette la trascrizione di negozi immobiliari che hanno indubbia natura obbligatoria, quali, ad esempio, i contratti di locazione ultranovennale (*ex art. 2643, n. 8 c.c.*) ed i contratti preliminari (*ex art. 2645-bis c.c.*).

---

*richiedere che il diritto edificatorio scaturisca da un terreno (di decollo) per poi essere esercitato su un altro terreno (di atterraggio)»,* tuttavia «*si tratta di una connessione funzionale estrinseca e non ricostruibile in termini di realtà, dal momento che il diritto, o credito, edificatorio che dir si voglia - proprio per lo scopo compensativo e l'autonomia che gli sono coesenziali - non è inerente né immediatamente pertinente al fondo di partenza, di cui neppure costituisce una qualità intrinseca atta ad essere economicamente valorizzata solo nel trasferimento congiunto con esso*». *Qua ex causa*, si deduce che «*il difetto di inerenza in senso giuridico si evidenzia in maniera addirittura eclatante in quello che è il segmento più critico, e rivelatore, della fattispecie, appunto quello del "volo"; allorquando il diritto di costruire non può più essere esercitato sul fondo di origine, e non può ancora essere esercitato sul fondo di destinazione perché non ancora assegnato né, forse, individuato*».

<sup>50</sup> AMADIO, *I diritti edificatori: la prospettiva del civilista*, cit. ha cercato di aggirare tale ostacolo sostenendo che «l'inerenza attuale ad un suolo è requisito imprescindibile per la realizzazione, ma non per la circolazione dei diritti edificatori», configurando in tal modo un'«inerenza virtuale»; tuttavia, si condivide il pensiero di MEUCCI, *La circolazione dei diritti edificatori*, Lavis, 2012, 81, la quale ribadisce che non bisogna confondere «il profilo circolatorio» con la «natura della posizione giuridica soggettiva "circolante"», poiché «l'inerenza rappresenta un requisito strutturale e caratterizzante la posizione soggettiva dotata di realtà, e non un elemento della sequenza circolatoria», su cui può incidere in maniera «indiretta, fattuale e non costitutiva».

<sup>51</sup> GAMBARO, *I beni*, collana *Trattato di diritto civile comm.*, Milano, 2012, 130 afferma che se pure ammettessimo tale alterità oggettiva, il diritto edificatorio quale diritto reale «finirebbe per assomigliare ad una servitù», al punto «da non essere nuovo per niente».

Perdipiù, le SS.UU. notano che l'inserimento di un autonomo riferimento pubblicitario per i diritti edificatori per mezzo del n. 2-*bis* è un chiaro indizio della non realtà dell'atto traslativo, in quanto prima della novella legislativa operata dal d.l. n. 70/2011 l'operazione veniva già trascritta in base all'art. 2643, n. 4 c.c. sulla costituzione di servitù, partecipando in tal modo alla natura reale di questo schema negoziale, che come già visto è stato a lungo utilizzato dalla prassi notarile per realizzare la cessione di cubatura.

Non giova ad una lettura della volumetria quale *ius in re* neppure l'art. 117, c. 2, lett. l) Cost., che riservando esclusivamente alla competenza statale la materia dell'«ordinamento civile», offusca la legittimità costituzionale di tutte quelle disposizioni regionali che disciplinano il trasferimento o l'estinzione dei diritti edificatori, regolamentando in tal modo profili inerenti a diritti soggettivi<sup>52</sup>. Ancora, un altro elemento a discapito della natura reale dei diritti edificatori viene rinvenuto sul piano semantico, in quanto il legislatore, qualificandoli come «diritti», ha smentito in un colpo solo tutte quelle ulteriori teorie che hanno provato a declinare la cubatura come un interesse legittimo (o *chance* edificatoria)<sup>53</sup>, oppure come un bene autonomo oggetto di diritti<sup>54</sup>, oppure come mero rapporto matematico tra i metri quadrati di superficie

---

<sup>52</sup> Corte Cost., 11 luglio 1989, n. 391, in *Giur. it.*, 1990, 338 preclude alle Regioni di legiferare sui «*modi di acquisto e di estinzione [...] delle obbligazioni*», ma Corte Cost., 6 novembre 2001, n. 352, in *Foro it.*, 2002, 638 ammette che tale limite non opera «*in modo assoluto, in quanto anche la disciplina dei rapporti privatistici può subire un qualche adattamento, ove questo risulti in stretta connessione con la materia di competenza regionale e risponda al criterio di ragionevolezza*».

<sup>53</sup> Cfr. BARTOLINI, *Profili giuridici del c.d. credito di volumetria*, *Riv. giur. urb.*, 2007, 304; ID., *I diritti edificatori in funzione premiale (le c.d. premialità edilizie)*, in *Riv. giur. urb.*, 2008, 429 ss.; DE PAOLIS, *Riflessioni in tema di trasferimenti di volumetria*, in *Riv. giur. edil.*, 2011, 199 ss.; GAZZONI, *Trattato della trascrizione, Vol. I, Tomo I - La trascrizione degli atti e delle sentenze*, Torino, 2012, 205 ss.; CIRILLO, *La premialità edilizia, la compensazione urbanistica ed il trasferimento dei diritti edificatori*, in *Riv. Not.*, 2013, 601 ss.; MARENA, *L'urbanistica consensuale e la negoziazione dei diritti edificatori*, in *Riv. Not.*, 2013, 915 ss.

<sup>54</sup> Cfr. TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 332 ss.; MEUCCI, *La circolazione dei diritti edificatori*, cit., 82 ss.; R. CIMMINO, *La cessione di cubatura tra diritto reale e bene immateriale*, in *Notariato*, 2014, 158 ss.; BUSANI, *La cubatura si vende come il software*, in *Il Sole 24 Ore* del 16 maggio 2011, 11; ID., *Gli atti traslativi della cubatura (o volumetria)*, in *Corr. Trib.*, 2017, 1098 ss.; URBANI, *I problemi giuridici della perequazione urbanistica*, in *Riv. giur. urb.*, 2002, 587 ss.; ID., *Urbanistica solidale. Alla ricerca della giustizia perequativa tra proprietà e interessi pubblici*, Torino, 2011, 197; ID., *Conformazione della proprietà, diritti edificatori e moduli di destinazione d'uso dei suoli*, in *Urbanistica e appalti*, 2006, 908; SMANOTTO, *La cubatura e la trascrizione della cessione di cubatura*, in *Immobili & proprietà*, 2012, 377; GAMBARO, *I beni*, cit., 126 ss.

disponibile ed i metri cubi edificabili, espressione della misura delle future dimensioni del costruendo edificio.

Infine, le SS.UU. rintracciano un'ulteriore conferma della natura non reale dei diritti edificatori nello strumento contrattuale che il legislatore, con l'art. 2643, n. 2-*bis* c.c., ha predisposto per trasferire (oltre che per costituire o modificare) cubatura, in modo da ricondurre tali operazioni volumetriche pur sempre sotto l'egida del principio consensualistico espresso dall'art. 1376 c.c., in virtù del richiamo al «*trasferimento di un altro diritto*» (diverso ed ulteriore rispetto alla proprietà di una cosa determinata o ad un diritto reale) operato da tale disposizione.

In tal maniera, viene attuato un pieno recupero della dimensione privatistica della traslazione di cubatura, in quanto quest'ultima è riconducibile soltanto all'autonomia negoziale delle parti, e non all'*iter* amministrativo, il quale si pone in un momento successivo, ossia quello della concreta spendita del diritto edificatorio da parte del cessionario per mezzo della richiesta di un permesso di costruire “maggiorato”<sup>55</sup>; momento in cui, seppur la traslazione in sé si è già verificata, al fine di coadiuvare l'acquirente nel possibile ottenimento del titolo edilizio, «*il cedente è tenuto ad operare secondo il dovere generale di solidarietà, cooperazione, correttezza e buona fede*».

Da ciò deriva che l'inerenza della cubatura ad una *res*, profilo critico che non ha permesso di qualificare quest'ultimo a guisa di un diritto reale, non sfuma definitivamente, poiché il diritto edificatorio dovrà pur sempre essere speso su di un fondo edificabile. Difatti, le Sezioni Unite affermano in maniera condivisibile che l'inerenza non assurge ad elemento «*coessenziale alla natura dell'istituto*», ma assume «*un'incidenza più identitaria e funzionale (di necessario collegamento con un determinato suolo tanto di origine quanto di destinazione)*»; e questo legittima tutti quegli scambi volumetrici di cubatura “in volo”, senza che il cessionario debba necessariamente avere al momento del negozio alcuna attuale disponibilità fondiaria connessa al trasferimento in questione.

Ecco, quindi, che tale disamina sulla natura giuridica dei diritti edificatori si ricollega al profilo tributario del loro trasferimento, il quale, in virtù del già citato art. 20 del d.P.R. 131/1986 sull'applicazione dell'imposta di registro all'atto traslativo, impone una visione unitaria per mezzo di una traduzione in termini fiscali degli esiti civilistici.

---

<sup>55</sup> Il quale viene definito dalle medesime Sezioni Unite un «*elemento esterno di regolazione pubblica di un diritto di origine privatistica - seppure per certi versi anomalo perché chiesto e rilasciato per una volumetria aumentata*».

Conseguentemente, ponendosi la cessione di cubatura al di fuori dei confini di un atto che trasferisca o costituisca diritti reali immobiliari, ma rientrando in quelli di un «atto immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale», la sua registrazione presso l'Agenzia delle Entrate è soggetta ad un'imposta proporzionale con aliquota pari al 3%, in quanto «atto 'diverso' avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale ex art. 9 Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986». Ciò si riflette anche sull'ammontare dell'imposta ipotecaria e catastale, le quali saranno dovute «in misura fissa ex artt. 4 Tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990 e 10, c. 2, del medesimo d.lgs», pari a euro 200<sup>56</sup>.

Le Sezioni Unite, con questa importante statuizione, smentiscono l'orientamento della quinta sezione tributaria sulla qualificazione della cessione di cubatura come atto traslativo di un diritto reale, ma fanno proprio, razionalizzandolo, l'orientamento della seconda sezione civile sull'efficacia obbligatoria dell'operazione in questione.

Difatti, se sul cedente grava pur sempre il dovere di attivarsi presso la P.A. per agevolare il rilascio del titolo edilizio "maggiorato" a favore del cessionario, l'atto posto in essere tra i due soggetti è comunque immediatamente traslativo di un diritto edificatorio suscettibile di valutazione economica seppur privo di realtà, senza che il provvedimento amministrativo possa ergersi a *condicio iuris* del negozio<sup>57</sup>. Tale ricostruzione, oltretutto, comporta un'ulteriore semplificazione degli scambi volumetrici, in quanto se il contratto è comunque trascrivibile ex art. 2643, n. 2-bis c.c., garantendo in tal modo alle parti i benefici della pubblicità dichiarativa, esso non richiede la forma scritta *ad substantiam* ex art. 1350 c.c., lasciando a tal riguardo libertà di azione ai soggetti del negozio<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> Così le citate disposizioni, per tutti quegli «atti che non importano trasferimento di (proprietà di) beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari».

<sup>57</sup> Piuttosto potrebbe parlarsi di tale elemento quale *condicio facti*, qualora voluto dalle parti nel regolamento contrattuale. In tal senso MEUCCI, *La circolazione dei diritti edificatori*, cit., 137, che rimarca la possibilità offerta dal meccanismo condizionale alle parti, e rimessa alla loro volontà, «di estrinsecare la connessione funzionale tra il negozio ed il rilascio del provvedimento urbanistico abilitativo»; TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 453, che in merito al rilascio del permesso "maggiorato", afferma in maniera lapidaria che «non si tratta, come è evidente, di una condizione di tipo legale».

<sup>58</sup> Chiaramente, se le parti vorranno trascrivere il contratto di trasferimento, dovranno necessariamente rivolgersi ad un notaio per fare in modo che le loro velleità negoziali prendano la forma di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata.

5. Il merito delle Sezioni Unite in oggetto è, senza dubbio, quello di aver risolto il contrasto ermeneutico e pratico tra la cessione di cubatura come «*atto avente natura patrimoniale*» o come «*atto traslativo*» con una soluzione “a metà strada”, in cui non si disconosce l'immediata natura traslativa del negozio, espressione di un diritto edificatorio sì “patrimonializzato” ma senza alcuna parvenza di intrinseca realtà.

Una tale interpretazione pone la cubatura primariamente sul piano dei diritti soggettivi, senza degradarla direttamente ad un mero interesse legittimo pretensivo, ossia ad una *chance* edificatoria che vive (e si esaurisce) nel solo momento pubblicistico del rilascio del titolo edilizio “maggiorato”. È evidente che quando il cessionario richiederà alla P.A. il permesso di costruire “ampliato” farà poi valere un proprio interesse, ma in tal modo la temuta «superfetazione» delle posizioni giuridiche soggettive inerenti alla cubatura non ha motivo di essere letta in chiave screditante<sup>59</sup>, poiché è coerente con l'art. 1376 c.c. nell'ottica dell'autosufficienza del momento negoziale ad effetti reali, il quale corre su binari indipendenti da quello urbanistico.

Proprio qui si riflettono i benefici derivanti da una lettura elastica dell'efficacia obbligatoria della cessione di cubatura, tale da non porre *ipso iure* il permesso “maggiorato” quale condizione sospensiva del negozio; e ciò non può che agevolare le operazioni volumetriche all'interno del mercato edificatorio, soprattutto per quanto concerne i diritti edificatori “in volo”<sup>60</sup>.

Tuttavia, simili risultati possono essere ottenuti anche qualificando la cubatura come un bene giuridico autonomo, in virtù della c.d. teoria della reificazione, per cui i diritti edificatori nascono pur sempre come facoltà connaturale alla proprietà fondiaria prevista dagli strumenti urbanistici, ma nel momento in cui viene posto in essere un atto di disposizione patrimoniale che ne comporta il distacco dal terreno d'origine, assurgono a vera e propria *res*<sup>61</sup>.

Si tratterebbe di un «bene mobile immateriale di origine immobiliare»<sup>62</sup>, autonomo oggetto di diritti ed adempiente ad una propria funzione economica:

---

<sup>59</sup> In tal senso GAZZONI, *Trattato della trascrizione, Vol. I, Tomo I - La trascrizione degli atti e delle sentenze*, cit., 214.

<sup>60</sup> In tal caso, se qualificassimo il rilascio del permesso quale *condicio iuris*, le cessioni “in volo” potrebbero addirittura doversi ricostruire quali continue cessioni di contratto (*rectius*, di posizione contrattuale verso il Comune), con esiti inaccettabili che mortificherebbero l'autonomia del soggetto pubblico.

<sup>61</sup> Collocandosi entro i confini dell'art. 810 c.c., TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 349 afferma che si assiste ad una «cosificazione della cubatura». In epoca meno recente, già Cass. Sez. I, 14 dicembre 1988, n. 6807, cit. parlò di «cubatura costruttiva realizzabile» quale «bene in senso economico-giuridico» in quanto «utilitas» di un fondo.

<sup>62</sup> Eloquente e paradigmatica la definizione di TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 368.



“immateriale” in quanto espressione tecnico-giuridica e parametro quantitativo (in metri cubi) dello *ius aedificandi*; “di origine immobiliare” poiché inevitabilmente ha tanto una provenienza quanto una destinazione fondiaria; “mobile” dato che, ergendosi a bene distinto dalla costruzione finale, mantiene una propria identità che non si dissolve (definitivamente) nell’edificio che va a far materializzare<sup>63</sup>.

Perdipiù, la cubatura non può in alcun modo confondersi con la colonna d’aria, ossia lo spazio aereo sovrastante il suolo, in quanto quest’ultima «*non forma oggetto di diritto, ma raffigura il mezzo in cui si esercita il diritto di proprietà e specificamente il diritto di sopraelevazione*»<sup>64</sup>; di conseguenza, la cubatura finisce per “occupare” la colonna d’aria, trovando in esso il mezzo con cui propagarsi nel mondo esteriore corporizzandosi in un bene immobile.

L’aspetto poco convincente nella motivazione delle Sezioni Unite è l’aver liquidato una simile ricostruzione dogmatica della cubatura mediante un argomento meramente semantico, quello per cui la formula «*diritti*» (edificatori) insita nell’art. 2643 c.c. precluda qualsiasi qualificazione dell’oggetto volumetrico che si ponga al di fuori di tale situazione soggettiva, fungendo da vero e proprio “schermo protettivo” che nasce sul piano linguistico per poi estendersi a quello giuridico.

La locuzione «*diritti edificatori*», seguita dall’endiadi «*comunque denominati*», espressa dall’art. 2643, n. 2-*bis* c.c., come già evidenziato rivela una pretesa categorizzante, racchiudendo in un unico contesto di riferimento una moltitudine di figure edificatorie che nelle rispettive fonti normative assumono molteplici denominazioni<sup>65</sup>; va da sé che l’utilizzo, da parte del

---

<sup>63</sup> Si può quindi parlare di una cubatura “inesauribile”, in quanto non si esaurisce neppure a (*rectius*, nella) costruzione ultimata. In tal senso TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 329, nota 160, quando afferma che la cubatura non resta assorbita dal bene immobile in cui si materializza, «ma viene più semplicemente spesa per la sua edificazione»; ID., op. ult. cit., 324, nota 145, sostenendo che «la proprietà di una cubatura non “si trasforma” nella proprietà di un edificio, ma è una cosa diversa ontologicamente e tecnicamente, ben potendo non trovare mai espressione concreta perché il titolare non lo ritiene opportuno o ancora perché ad esempio su di essa abbia inciso qualche evento che l’abbia caducata».

<sup>64</sup> Cass. Sez. II, 22 novembre 2004, n. 22032, in *Riv. giur. edil.*, 2006, 847.

<sup>65</sup> *Ex multis*, tra le fonti di livello regionale, si pensi al «*trasferimento di diritti edificatori*» della Basilicata (l. reg. 11 agosto 1999, n. 23) e del Friuli Venezia Giulia (l. reg. 23 febbraio 2007, n. 5), alla «*cessione dei diritti edificatori e di cubatura*» ed al «*trasferimento di volumetrie*» della Sicilia (l. reg. 10 agosto 2016, n. 16), ai «*diritti volumetrici*» della Puglia (l. reg. 22 febbraio 2005, n. 3) ed ai «*crediti edilizi*», semplici o da rinaturalizzazione, del Veneto (rispettivamente, l. reg. 23 aprile 2004, n. 11 e l. reg. 4 aprile 2019, n. 14).

legislatore, del termine «*diritti*» (edificatori)<sup>66</sup>, non può fungere da elemento distintivo che escluda aprioristicamente la prospettiva della reificazione.

D'altronde, sono plurimi gli elementi che qualificando la cubatura come bene autonomo non mostrerebbero quelle criticità che, al contrario, emergono qualora la declinassimo come diritto reale. Basti pensare al requisito dell'inerenza, il quale, imprescindibile per qualsiasi *ius in re*, si è visto difettare nella circolazione della cubatura "in volo" quale diritto reale, mentre non sarebbe d'ostacolo se quest'ultima venisse traslata in quanto bene, poiché in tal caso sarebbe legittimamente priva di qualsiasi presente collegamento con un fondo d'atterraggio.

Tale ricostruzione, inoltre, ben si concilierebbe anche con quelle disposizioni regionali regolanti la circolazione dei diritti edificatori, poiché in tal caso esse disciplinerebbero non un diritto soggettivo, ma un bene che a sua volta forma oggetto dello stesso, «il cui statuto seguirà naturalmente la disciplina civilistica generale»<sup>67</sup>, senza che possa manifestarsi il paventato contrasto con l'art. 117, c. 2, lett. l) Cost.

La soluzione reificante, tra l'altro, fornirebbe la *ratio* che ha (ulteriormente) spinto il legislatore ad inserire un apposito n. 2-*bis* nell'art. 2643 c.c. per dare emersione pubblicitaria ai negozi volumetrici, in quanto, ergendo la cubatura a bene mobile, senza tale specifico riferimento essi non avrebbero avuto altri modi per accedere ai Registri Immobiliari, poiché, diversamente da quanto sostenuto<sup>68</sup>, la loro trascrizione non sarebbe stata possibile ai sensi dei nn. 1 e 10 della citata norma, i quali si riferiscono soltanto a beni immobili<sup>69</sup>; in tal modo, alle regole di circolazione proprie di questi ultimi si sono assoggettati anche beni (non im) mobili quali i diritti edificatori.

Le Sezioni Unite, per giunta, sancendo che la cessione di cubatura non necessita della forma scritta *ad substantiam*, rileggono al ribasso la portata pubblicitaria del n. 2-*bis*, stimolando un depotenziamento del mezzo trascrittivo che potrà pregiudicare la certezza dei rapporti intercorrenti tra i soggetti del negozio giuridico. Anche sotto tale profilo, una qualificazione della cubatura quale *res* autonoma appare più coerente sia con quello che è

---

<sup>66</sup> Piuttosto che l'utilizzo dei termini "cubatura" o "volumetria", i quali sono già ricompresi nella conglobante definizione «*diritti edificatori comunque denominati*».

<sup>67</sup> TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 146.

<sup>68</sup> In tal senso GAZZONI, *Trattato della trascrizione, Vol. I, Tomo I - La trascrizione degli atti e delle sentenze*, cit., 208.

<sup>69</sup> In tal senso TRAPANI, *I diritti edificatori*, cit., 350. I nn. 1 e 10 dell'art. 2643 c.c. si riferiscono a beni immobili (rispettivamente, al trasferimento della loro proprietà ed al conferimento del loro godimento in società o associazioni di durata ultranovennale o indeterminata).

stato l'intento del legislatore, sia con l'efficacia reale discendente dall'art. 1376 c.c., che in tal caso opererebbe non per «*il trasferimento di un altro diritto*», come sancito dalle SS.UU., ma per «*il trasferimento della proprietà di una cosa determinata*»<sup>70</sup>.

Perdipiù, una tale ricostruzione sarebbe in linea con il carico fiscale determinato dalla sentenza in esame, poiché anche qualificando la cubatura come un bene autonomo l'imposta di registro sarebbe pur sempre del 3%, e quelle ipotecaria e catastale rimarrebbero in misura fissa pari ad euro 200: per quanto concerne la prima cambierebbe il presupposto normativo, applicandosi l'art. 2 della Tariffa Parte I allegata al d.P.R. n. 131/1986 in luogo dell'art. 9<sup>71</sup>; per quanto riguarda le seconde, i riferimenti normativi rimarrebbero invariati (gli artt. 4 Tariffa allegata al d.lgs. 347/1990 e 10, c. 2 del medesimo d.lgs.), incidendosi soltanto sui presupposti giuridici per cui applicare tali disposizioni. Non mancano, comunque, dubbi sull'effettiva praticità ed utilità di una voltura catastale (con conseguente applicazione della relativa imposta), sia considerando la cubatura quale diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale, sia quale bene autonomo<sup>72</sup>, non godendo essa di appositi dati catastali.

In conclusione, la statuizione delle Sezioni Unite ha sicuramente fatto chiarezza (definitiva?) su un contrasto interpretativo che da tempo agitava giurisprudenza, dottrina ed “addetti ai lavori”, facilitando le operazioni negoziali ed abbassandone i costi; ma la stessa soluzione (tributaria) poteva essere adottata all'insegna di una ricostruzione dogmatico-civilistica maggiormente coerente con quei tanti profili (spesso critici) che si annidano all'interno di un complesso istituto quale quello dei diritti edificatori (e della cessione di cubatura).

---

<sup>70</sup> La cubatura in quanto bene oggetto di diritti, oltre ad esserlo di una situazione proprietaria, potrebbe divenirlo anche di un usufrutto, ossia il solo tra gli *iura in re aliena* che, dati i loro schemi tipici, sembra compatibile con le caratteristiche della volumetria.

<sup>71</sup> L'art. 2 recita: «*Atti di cui al c. 1 dell'art. 1 relativi a beni diversi da quelli indicati nello stesso articolo e nel successivo art. 7: 3%*». In tal modo, la cubatura quale bene verrebbe tassata con questa aliquota in sede di registrazione dell'atto traslativo a titolo oneroso in chiave residuale, non essendo né un bene immobile (ai sensi dell'art. 1), né un'unità da diporto (ai sensi dell'art. 7).

<sup>72</sup> Torna utile, in tal senso, l'orientamento della Commissione Tributaria Provinciale di Latina, che aveva ritenuto la cessione di cubatura soggetta alla sola imposta di registro.



**Ianus - Diritto e finanza**

Rivista semestrale di studi giuridici

N. 23 - giugno 2021

Editore - Università di Siena, Via Banchi di sotto, 55 - 53100 Siena

Direttore responsabile: Angelo Barba

<https://www.rivistaianus.it>

Registrazione Tribunale di Siena n. 3 del 7 marzo 2008

ISSN: 1974-9805